



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
presentadas el 10 de diciembre de 2020¹

Asunto C-950/19

A

**con intervención de:
Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo contencioso administrativo de Helsinki, Finlandia)]

«Procedimiento prejudicial — Auditores de cuentas — Directiva 2006/43/CE — Artículo 22 *bis* — Período de espera para la contratación de antiguos auditores de cuentas por la sociedad auditada — Vulneración de la prohibición de asunción de un cargo directivo importante en la entidad auditada — Independencia de los auditores»

1. La Directiva 2006/43/CE² dispone que los auditores de cuentas han de ser independientes de la entidad auditada y no participar en el proceso de toma de decisiones de esta última.
2. Una de las prescripciones legales establecidas para garantizar esa independencia se aprobó en el año 2014, por la Directiva 2014/56/UE,³ incorporando a la Directiva 2006/43 un nuevo precepto, el artículo 22 *bis*, en cuya virtud quienes ostenten la condición de «principal socio auditor vinculado al encargo de auditoría»⁴ no podrán asumir un cargo directivo importante en la entidad auditada, durante un determinado período.⁵
3. Desde el año 2014, esa prohibición, que antes regía, lógicamente, durante el tiempo en el que el auditor principal era responsable principal de la auditoría legal de las cuentas de la empresa auditada, se extiende al período subsiguiente (durante uno o dos años, dependiendo de si se trata de entidades de interés público o no)⁶ a su cese como tal auditor principal vinculado al encargo de auditoría.
4. En este asunto, un «socio principal auditor» de una sociedad de auditoría fue contratado, antes de su cese como auditor principal vinculado al encargo de auditoría, para ocupar un destacado cargo directivo en la sociedad auditada.

¹ Lengua original: español.

² Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo (DO 2006, L 157, p. 87).

³ Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas (DO 2014, L 158, p. 196).

⁴ El artículo 22 *bis* contempla dos categorías de sujetos: a) los auditores y los principales socios auditores de una sociedad de auditoría; y b) el resto de los socios de las sociedades de auditoría y los empleados. El aquí sancionado pertenecía a la primera de esas categorías.

⁵ La norma ya constaba en la redacción inicial de la Directiva 2006/43 (artículo 42, apartado 3), pero solo para las entidades de interés público. Su aplicación al resto de las entidades cuyas cuentas son objeto de auditoría se produce a partir del año 2014.

⁶ Según el auto de reenvío, en este asunto el período era de dos años, lo que conduce a pensar que la empresa auditada era de interés público.

5. Sancionada esa conducta por el órgano competente (el Comité de auditoría),⁷ el auditor impugnó la multa que se le había impuesto ante el órgano judicial de reenvío. Este eleva al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial para obtener la interpretación del artículo 22 *bis*, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/43.

6. La respuesta del Tribunal de Justicia permitirá resolver si la asunción del cargo en la empresa auditada se produce cuando el auditor principal suscribe con esta un contrato de trabajo o solo cuando comienza a desempeñar, efectivamente, las funciones directivas.

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión. Directiva 2006/43

7. El artículo 2 («Definiciones») prescribe:

«A efectos de la presente Directiva, se aplicarán las siguientes definiciones:

- 2) “auditor legal”: persona física autorizada con arreglo a la presente Directiva por las autoridades competentes de un Estado miembro para realizar auditorías legales;
- 3) “sociedad de auditoría”: una persona jurídica o cualquier otra entidad, independientemente de su forma jurídica, autorizada con arreglo a la presente Directiva por las autoridades competentes de un Estado miembro para realizar auditorías legales

[...]

16) “principal socio auditor”:

- a) el auditor o auditores legales designados por una sociedad de auditoría para una auditoría concreta como principales responsables de realizar la auditoría legal en nombre de la sociedad de auditoría, o
- b) en el caso de una auditoría de grupo, al menos el auditor o auditores legales designados por una sociedad de auditoría como principales responsables de realizar una auditoría legal a nivel del grupo y el auditor o auditores legales designados como principales responsables a nivel de filial, o
- c) el auditor o auditores legales que firmen el informe de auditoría».

8. El artículo 22 («Independencia y objetividad») prevé:

«1. Los Estados miembros se asegurarán de que, cuando se realice una auditoría legal, un auditor legal o una sociedad de auditoría y toda persona física en condiciones de influir directa o indirectamente en el resultado de la auditoría legal sean independientes de la entidad auditada y no participen en el proceso de toma de decisiones de esta última.

Se requerirá independencia al menos durante el período al que se refieran los estados financieros que se hayan de auditar y durante el período en que se realice la auditoría legal.

⁷ Este Comité es un órgano oficial de la Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (Oficina de la Propiedad Intelectual, Finlandia).

Los Estados miembros se asegurarán de que los auditores legales o las sociedades de auditoría adopten todas las medidas razonables para que, al realizar una auditoría legal, su independencia no se vea afectada por ningún conflicto de intereses o relación comercial o de otra clase directa o indirecta, ya sean reales o potenciales, que impliquen al auditor o la sociedad de auditoría que realicen la auditoría legal o, cuando proceda, a su red, directivos, auditores, empleados, a las demás personas físicas cuyos servicios estén a disposición o bajo el control del auditor legal o la sociedad de auditoría, o a personas vinculadas directa o indirectamente al auditor legal o a la sociedad de auditoría a través de una relación de control.

El auditor legal o la sociedad de auditoría no realizarán una auditoría legal si existe riesgo de autocontrol, interés propio, parcialidad, familiaridad o intimidación debido a una relación financiera, personal, de negocios, laboral o de otro tipo entre:

- el auditor legal, la sociedad de auditoría, su red y toda persona física en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal, y
- la entidad auditada,

como resultado del cual un tercero objetivo, razonable e informado pueda llegar a la conclusión, teniendo en cuenta las salvaguardias aplicadas, de que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría está comprometida.

2. Los Estados miembros se asegurarán de que los auditores legales, las sociedades de auditoría y sus principales socios de auditoría, así como sus empleados y cualquier otra persona física cuyos servicios estén a disposición o bajo el control de dicho auditor legal o sociedad de auditoría, que intervengan directamente en actividades de auditoría legal, así como las personas estrechamente vinculadas con ellos en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2004/72/CE de la Comisión [...], no posean ni tengan un interés significativo directo derivado de un contrato o de la propiedad de un bien ni realicen ningún tipo de operación relacionada con instrumentos financieros que hayan sido emitidos, garantizados o respaldados de alguna otra forma por cualquier entidad auditada que pertenezca al ámbito de sus actividades de auditoría, salvo que se trate de intereses que se posean de forma indirecta a través de sistemas de inversión colectiva diversificada, incluidos los fondos gestionados, como por ejemplo fondos de pensiones o seguros de vida.

3. Los Estados miembros se asegurarán de que el auditor legal o la sociedad de auditoría documente en los papeles de trabajo de auditoría todas las amenazas significativas a su independencia, así como las salvaguardias aplicadas para atenuarlo.

4. Los Estados miembros se asegurarán de que las personas o sociedades a las que hacen referencia los apartados 1 y 2 no participen ni influyan de otro modo en el resultado de la auditoría legal de una determinada entidad auditada cuando:

- a) posean instrumentos financieros de la entidad auditada, a excepción de los intereses que se posean de forma indirecta a través de sistemas de inversión colectiva diversificada;
- b) posean instrumentos financieros de cualquier entidad vinculada a una entidad auditada, cuando dicha titularidad pueda generar un conflicto de interés o ser percibida generalmente como posible causante de un conflicto de interés, a excepción de los intereses que se posean de forma indirecta a través de sistemas de inversión colectiva diversificada;
- c) hayan tenido durante el período indicado en el apartado 1 una relación laboral, comercial o de otra índole con dicha entidad auditada que pueda generar un conflicto de interés o ser percibida generalmente como posible causante de un conflicto de interés.

5. Ninguna de las personas o sociedades a las que se refiere el apartado 2 solicitará o aceptará obsequios, de carácter pecuniario o no, ni favores de la entidad auditada o de cualquier entidad vinculada a una entidad auditada, excepto en aquellos casos en que un tercero objetivo, razonable e informado considere que su valor es insignificante o intrascendente.

6. Si durante el período al que se refieren los estados financieros, una entidad auditada es adquirida, se fusiona o adquiere otra entidad, el auditor legal o la sociedad de auditoría definirá y evaluará los intereses o relaciones existentes o recientes, incluido cualquier servicio que no sea de auditoría prestado a dicha entidad que, teniendo en cuenta las garantías existentes, pudieran comprometer la independencia del auditor y su capacidad de continuar la auditoría legal tras la fecha efectiva de la fusión o adquisición.

En el plazo más breve posible, y en cualquier caso en un plazo de tres meses, el auditor legal o la sociedad de auditoría adoptará todas las medidas que puedan ser necesarias para poner fin a los intereses o relaciones existentes que pudieran comprometer su independencia y, en los casos en que sea posible, adoptará medidas de salvaguardia para minimizar cualquier tipo de amenaza a su independencia ligada a intereses y relaciones anteriores y presentes».

9. El artículo 22 *bis* («Contratación por parte de las entidades auditadas de antiguos auditores legales o empleados de auditores legales o sociedades de auditoría») reza:

«1. Los Estados miembros se asegurarán de que, antes de que transcurra un período mínimo de un año desde su cese como auditor legal o principal socio auditor vinculado al encargo de auditoría, o de al menos dos años en el caso de la auditoría legal de entidades de interés público, el auditor legal o principal socio auditor encargado de realizar una auditoría legal en nombre de una sociedad de auditoría:

- a) no asuma un cargo directivo importante en la entidad auditada;
- b) en su caso, no sea nombrado miembro del comité de auditoría de la entidad auditada o, en caso de que no exista dicho comité, del órgano que desempeñe funciones equivalentes a los del comité de auditoría;
- c) no sea nombrado miembro no ejecutivo del órgano administrativo o de supervisión de la entidad auditada.

2. Los Estados miembros se asegurarán de que los empleados y los socios que no sean los principales socios de auditoría de un auditor legal o una sociedad de auditoría que realicen una auditoría legal, así como cualquier otra persona física cuyos servicios estén a disposición o bajo el control de dicho auditor legal o sociedad de auditoría, no puedan, cuando hayan sido autorizados como auditores legales a título personal, asumir ninguna de las funciones mencionadas en las letras a), b) y c) del apartado 1 antes de que transcurra un plazo mínimo de un año desde que intervinieron directamente en las actividades de auditoría legal».

10. El artículo 22 *ter* («Preparación de la auditoría legal y evaluación de las amenazas a la independencia») estipula:

«Los Estados miembros se asegurarán de que, antes de aceptar o continuar un contrato para la realización de una auditoría legal, los auditores legales o sociedades de auditoría evalúen y documenten los siguientes aspectos:

- el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 22 de la presente Directiva,

[...]».

B. Derecho finlandés. Tilintarkastuslaki 1141/2015, de 18 de septiembre de 2015⁸

11. Con arreglo al artículo 11, apartado 1, del capítulo 4, un auditor legal o un auditor principal responsable que lleva a cabo una auditoría en nombre de una sociedad de auditoría no podrá asumir los cargos enumerados a continuación, antes de que pase al menos un año desde la referida auditoría legal:

- 1) cargo directivo importante en la entidad auditada;
- 2) miembro del comité de auditoría de la entidad auditada o del órgano que ejerza funciones de comité de auditoría;
- 3) miembro no ejecutivo del órgano administrativo o de supervisión de la entidad auditada.

12. El artículo 11, apartado 2, del capítulo 4 amplía el plazo a dos años, cuando la entidad auditada sea una empresa de interés público.

13. De acuerdo con el artículo 5, apartado 1, del capítulo 10, el Comité de auditoría podrá imponer una multa si un auditor incumple el plazo mencionado en el artículo 11, en relación con su contratación por una empresa auditada. Conforme al artículo 5, apartado 2, el importe de la multa podrá ser de hasta 50 000 euros.

14. El artículo 7, apartado 1, del capítulo 10 recoge que, al adoptar la resolución sancionadora, deberán tenerse en cuenta todas las circunstancias pertinentes, tales como:

- 1) la gravedad y duración de la infracción;
- 2) el grado de responsabilidad del auditor;
- 3) la disposición del auditor a cooperar con las autoridades competentes;
- 4) las multas anteriores impuestas al auditor;
- 5) el alcance de los daños o de los efectos ocasionados por el comportamiento o la negligencia observados.

15. El artículo 7, apartado 2, del capítulo 10 prevé que se tomen en consideración, al adoptar la resolución sancionadora, además de las circunstancias contempladas en el apartado 1, las siguientes:

- 1) los recursos económicos del auditor;
- 2) las ventajas que haya obtenido el auditor.

II. Hechos y cuestión prejudicial

16. KHT A (en lo sucesivo, «auditor principal») trabajaba desde el año 2014 como principal socio auditor de la sociedad de auditoría Y Oy (en lo sucesivo, «sociedad de auditoría»).

17. El 5 de febrero de 2018, en el marco de la prestación de servicios de la sociedad de auditoría a la sociedad X Oyj (en lo sucesivo, «sociedad auditada») para el ejercicio de 2017, el auditor principal firmó el informe de auditoría de las cuentas anuales de esta última entidad.

⁸ Ley de auditoría de cuentas 1141/2015, de 18 de septiembre de 2015; en lo sucesivo, «Ley de auditoría de cuentas».

18. El 12 de julio de 2018, el auditor principal suscribió un contrato de trabajo con la sociedad auditada para ser director financiero y miembro del equipo directivo.

19. Una de las cláusulas de ese contrato prescribía que el auditor principal no ocuparía efectivamente esos cargos directivos hasta febrero de 2019. La firma del contrato se hizo pública mediante un comunicado bursátil.

20. El 31 de agosto de 2018, el auditor principal finalizó sus funciones en relación con la sociedad de auditoría, lo que se comunicó en una nota remitida ese mismo día al Comité de auditoría.

21. La sociedad auditada confirmó por escrito que el auditor principal no desempeñaría en ella ninguna función en ningún cargo directivo importante ni en ningún puesto de responsable de finanzas o de contabilidad, antes de la publicación del informe de auditoría del ejercicio 2018.

22. Por resolución de 13 de noviembre de 2018, el Comité de auditoría impuso al auditor principal una multa de 50 000 euros por incumplimiento del período de prohibición establecido en el artículo 11, capítulo 4, de la Ley de auditoría de cuentas.

23. En febrero de 2019, una vez firmadas las cuentas anuales de la sociedad auditada correspondientes al ejercicio de 2018, el auditor principal comenzó a realizar sus funciones directivas en esa sociedad, a tenor de lo pactado en el contrato.

24. El auditor principal impugnó la resolución sancionadora ante el Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo contencioso administrativo de Helsinki, Finlandia).

25. Del auto de remisión se desprende que en el recurso no se discute el incumplimiento de la prohibición, sino la gravedad de la infracción y la cuantía de la sanción impuesta. A juicio del auditor principal, esa sanción debía reducirse, al menos, a la mitad de su importe.

26. Los argumentos aducidos por el recurrente en defensa de su pretensión fueron:⁹

- Su cooperación con las autoridades administrativas y su conducta transparente en relación con las circunstancias determinantes de la sanción.
- La asunción del cargo tuvo lugar cuando empezó a desempeñar sus funciones en la sociedad auditada (febrero de 2019) y no en el momento de la firma del contrato. Por tanto, solo a partir de febrero de 2019 habría incumplido el período de prohibición.
- Desde la firma del informe de auditoría del ejercicio de 2017 (febrero de 2018), el recurrente perdió su capacidad de influir en el control de las cuentas anuales de la sociedad auditada. Por consiguiente, es entonces cuando debe entenderse iniciado el período de prohibición.
- El cambio de auditor para el ejercicio 2018, conforme resulta de la inscripción en el Registro Mercantil, unido al hecho de que el auditor principal no ejerciera el cargo de director financiero en la sociedad auditada hasta que se firmaron las cuentas anuales de esta correspondientes al año 2018, pone de relieve que el nombramiento como director financiero de esta sociedad no implicó ningún peligro para la independencia de la auditoría.

27. El Comité de auditoría se opuso al recurso alegando que:¹⁰

⁹ Apartados 4, 5 y 6 del auto de remisión.

¹⁰ Apartados 7, 8 y 9 del auto de remisión.

- El período de prohibición no comenzó en el momento de la firma de las cuentas anuales correspondientes al año 2017, sino el 12 de julio de 2018, con la firma del contrato.
- El auditor principal asumió el cargo cuando firmó el contrato con la empresa auditada. La prohibición en liza tiene por objeto, en especial, garantizar la independencia del auditor, que debe apreciarse también desde una perspectiva externa.
- La firma del contrato constituye un factor visible, que afecta directamente a la conducta y a las perspectivas de quien lo suscribe, de su empleador y de los accionistas.
- Al imponer la sanción se sopesaron todas las circunstancias previstas en la Ley de Auditoría de Cuentas.

28. En esta tesitura, el Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo contencioso administrativo de Helsinki) plantea al Tribunal de Justicia las siguientes preguntas prejudiciales:

- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 22 *bis*, apartado 1 (introducido por la Directiva 2014/56), de la Directiva 2006/43 en el sentido de que un auditor principal responsable asume un cargo de los mencionados en dicho apartado en el momento en que firma el correspondiente contrato de trabajo?
- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 22 *bis*, apartado 1 (introducido por la Directiva 2014/56), de la Directiva 2006/43 en el sentido de que un auditor principal responsable asume un cargo de los mencionados en dicho apartado en el momento en que comienza a desempeñar las funciones del puesto de que se trate?»

III. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

29. La petición de decisión prejudicial tuvo entrada en el Tribunal de Justicia el 17 de diciembre de 2019.

30. Solo ha depositado observaciones escritas la Comisión. No se ha estimado necesaria la celebración de una vista oral.

IV. Apreciación

A. *Precisión preliminar*

31. El tribunal de reenvío duda sobre cómo ha de interpretarse la expresión utilizada por el artículo 22 *bis*, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/43 para definir una de las prohibiciones impuestas a los auditores de cuentas.

32. Según ya ha quedado expuesto, aquel precepto prohíbe que, tras su cese, el auditor principal vinculado al encargo de auditoría «asuma un cargo directivo importante» en la empresa auditada, durante un determinado período.¹¹

¹¹ Las partes del litigio debatieron acerca del momento del «cese como auditor legal o principal socio auditor», en cuanto *dies a quo* para el cómputo del período de prohibición, pero el tribunal de reenvío no muestra inquietud por este aspecto, al que no se refiere la demanda de decisión prejudicial.

33. La pregunta prejudicial (aunque escindida en dos, en realidad, refleja una sola duda) es bien precisa y se circunscribe a dilucidar qué fecha es la relevante para considerar *asumido* el cargo: cuando se firmó el contrato del auditor principal con la sociedad auditada (julio de 2018) o cuando este comenzó a ejercer sus funciones en tal sociedad (febrero de 2019).

34. Según el relato del auto de reenvío, la elección de una u otra fecha no tiene incidencia en el reconocimiento de que hubo una infracción sancionable. El auditor principal no pide que se anule la multa impuesta, sino que se rebaje, con lo que implícitamente admite que la infracción se habría producido en todo caso.

35. Parece, pues, que la apreciación de la fecha relevante únicamente importa en cuanto factor para graduar el montante de la multa, con arreglo al artículo 7, apartado 1, del capítulo 10 de la Ley de auditoría de cuentas.

B. Contexto general de la Directiva 2006/43

36. La regulación armonizada de la auditoría de cuentas tiene su origen en el Tratado de la Comunidad Económica Europea, en el que se acordó que el Consejo y la Comisión ejercerían sus funciones para coordinar, en la medida necesaria, las garantías exigidas a las sociedades en los Estados miembros para proteger los intereses de los accionistas y de los terceros.¹²

37. Sobre esta base jurídica se promulgaron las Directivas del Consejo Cuarta,¹³ Séptima¹⁴ y Octava,¹⁵ en las que se establece, respectivamente, el contenido mínimo armonizado que han de presentar las cuentas anuales, las cuentas consolidadas y las condiciones para la autorización en el mercado interior de los profesionales dedicados a la auditoría de cuentas.

38. En la Octava Directiva se introdujeron las primeras reglas sobre la independencia de los auditores: las personas autorizadas para efectuar el control legal de los documentos contables habían de ser «independientes y honorables».¹⁶

39. Durante los años posteriores, la Comisión impulsó, a través de diferentes comunicaciones, iniciativas e instrumentos no vinculantes,¹⁷ la independencia de los auditores, creando el caldo de cultivo adecuado para la promulgación de la Directiva 2006/43.¹⁸

12 Artículo 54, apartado 3, letra g).

13 Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, Cuarta Directiva basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (DO 1978, L 222, p. 11; EE 17/01, p. 55).

14 Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, Séptima Directiva basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado, relativa a las cuentas consolidadas (DO 1983, L 193, p. 1; EE 17/01, p. 119).

15 Directiva 84/253/CEE del Consejo, de 10 de abril de 1984, Octava Directiva basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado CEE, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables (DO 1984, L 126, p. 20; EE 17/01, p. 136).

16 Esta mención del considerando tercero encuentra su reflejo en el artículo 3 (en cuanto a la honorabilidad) y en los artículos 24 y 27 (en cuanto a la independencia) de la Octava Directiva.

17 Pueden verse el Libro Verde de 24 de julio de 1996 de la Comisión, Función, posición y responsabilidad del auditor legal en la Unión Europea (DO 1996, C 321, p. 1); la Comunicación de la Comisión relativa a la auditoría legal en la Unión Europea: el camino a seguir (DO 1998, C 143, p. 12); la Recomendación de la Comisión, de 16 de mayo de 2002, Independencia de los auditores de cuentas en la UE: principios fundamentales (DO 2002, L 191, p. 22; en lo sucesivo, «Recomendación de la Comisión»); o la Comunicación de 21 de mayo de 2003, sobre el refuerzo de la auditoría legal en la UE (DO 2003, C 236, p. 2).

18 Así lo justificaba la Comisión en la propuesta de Directiva 2006/43 [propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo (COM/2004/0177)].

40. En su versión inicial, la Directiva 2006/43 ofrecía ya una regulación detallada de la independencia del auditor, a la que dedicaba parte de su capítulo IV («Ética profesional, independencia, objetividad, confidencialidad y secreto profesional»).

41. En esa misma versión inicial, la Directiva 2006/43 contemplaba el período de prohibición objeto de este litigio, si bien en el capítulo X («Disposiciones especiales para la auditoría legal de las entidades de interés público»).

42. La versión actual de la Directiva 2006/43 surge de la reforma operada por la Directiva 2014/56, que modifica el artículo 22 y añade un nuevo artículo 22 *bis*, cuya interpretación demanda el órgano de remisión.²¹ Comprende, además, junto a normas que tratan de garantizar la reputación de los auditores, otras que, específicamente, se dirigen a salvaguardar su independencia.

C. Artículo 22 *bis* de la Directiva 2006/43

43. El artículo 22 *bis* materializa la previsión del considerando octavo de la Directiva 2014/56, a tenor del que «los auditores legales [...] no han de poder asumir funciones en la entidad auditada a nivel directivo o de consejo de administración hasta que haya transcurrido un plazo apropiado una vez concluido el encargo de auditoría».

44. El catálogo de prohibiciones del artículo 22 *bis*, apartado 1, incluye la de que el auditor «asuma un cargo directivo importante en la entidad auditada» [letra a)]. La pregunta prejudicial tiende a eliminar las dudas sobre el momento en el que se produce esa *asunción* del cargo directivo.

1. Interpretación literal

45. Desde el punto de vista literal, la interpretación del precepto, cuyas diversas versiones lingüísticas difieren bastante en los términos empleados, no muestra resultados concluyentes.

46. La dicción utilizada en algunas de esas versiones auspiciaría una interpretación que coloque el acento en el *desempeño efectivo* del cargo directivo, y no en el momento en el que el auditor acepta, al firmar su contrato con la sociedad auditada, trabajar para esta.²²

47. Otras versiones militarían, por el contrario, en favor de la tesis opuesta, pues no parecen reclamar el desempeño efectivo del puesto directivo al servicio de la empresa auditada, bastando la mera aceptación del cargo por vía contractual.²³

19 La nueva legislación reorientó la política de auditoría a raíz del «reciente aumento de escándalos en los EE. UU. y en la UE, [que] han puesto de relieve que la auditoría legal es un elemento importante para garantizar la credibilidad y la fiabilidad de los estados financieros de las empresas». Esos escándalos habían provocado, en los Estados Unidos de América, la aprobación de la «Sarbanes-Oxley Act of 2002», que dota de un mayor contenido regulatorio y supervisor a la prestación de servicios de auditoría de cuentas. Entre sus medidas se halla la instauración de un período de prohibición («cooling-off period») similar al aquí controvertido.

20 Según el artículo 42, apartado 3, «no se permitirá que el auditor legal o el principal socio auditor que realice una auditoría legal en nombre de la sociedad de auditoría asuma una posición de gestión importante en la entidad auditada antes de que transcurra un período de al menos dos años desde su dimisión como auditor legal o principal socio auditor del contrato de auditoría».

21 La versión reformada del artículo 22 exige la independencia del auditor «durante el período al que se refieran los estados financieros que se hayan de auditar y durante el período en que se realice la auditoría legal» y brinda un mayor nivel de detalle sobre los deberes de los auditores ante posibles amenazas a su independencia.

22 Así, la francesa («occuper un poste»).

23 Señaladamente, la versión italiana («accettare una funzione dirigenziale di rilievo nell'ente sottoposto a revisione») destaca que sería suficiente la *aceptación* del cargo, no necesariamente su ejercicio efectivo. El término «asuma» de la versión española o de la portuguesa («assume posições de gestão fundamentais na entidade auditada») podría interpretarse igualmente como mera aceptación del cargo. El verbo utilizado en la versión finlandesa «vastaanottaa» admitiría también el significado de aceptar, en un sentido más cercano a la versión alemana («übernehmen») y a la inglesa («take up a key management position»).

48. La disparidad entre las versiones lingüísticas no permite, pues, emplear el tenor literal de solo alguna de ellas para deducir el verdadero significado del precepto.²⁴

49. Hay que acudir, por consiguiente, al resto de criterios hermenéuticos usuales en la labor interpretativa del Tribunal de Justicia,²⁵ es decir, a la finalidad de la norma y al contexto en el que se encuadra.

2. Interpretación teleológica

50. Tanto la Comisión²⁶ como el Comité de auditoría²⁷ coinciden en la importancia de la perspectiva externa de la independencia de los auditores de cuentas y proponen una interpretación — esencialmente— teleológica del artículo 22 *bis* de la Directiva 2006/43.

51. Destacan que el período de prohibición está dirigido a garantizar esa independencia, relevante en su dimensión interna (relaciones entre el auditor y la sociedad auditada), y en la externa: el público confía en la independencia del auditor, que no sería tal si este, durante el encargo de auditoría o tras su cese como auditor principal, pudiera inmediatamente (o en un período próximo en el tiempo) asumir un cargo directivo en la empresa auditada.

52. A mi parecer, la prohibición en liza tiende a evitar que el auditor (o la sociedad de auditoría de la que es socio principal) caiga en la tentación de emitir un informe complaciente con la sociedad auditada, que esta *premie*, en un futuro próximo, recompensándole con un cargo directivo.

53. Entendida así, la regla se anticipa al peligro de que el auditor tenga intereses propios, actuales o en futuro próximo, en las sociedades sujetas a su escrutinio contable, que podrían influir en su tarea profesional.

54. El conflicto de interés entre la obligación del auditor y sus (futuras) perspectivas al servicio de la empresa auditada puede suceder cuando la relación contractual de ambos se gesticione, o se prepare, durante el desempeño de la labor de auditoría. Es previsible que, de ser así, el trabajo del principal responsable de la auditoría quede condicionado por sus deberes fiduciarios para con su futuro empleador.

55. La regla busca, por lo tanto, eliminar, en lo posible, el incentivo que pueda tener el auditor de proyectar, o de celebrar, una relación contractual con la entidad auditada mientras mantiene la condición de principal socio responsable vinculado al encargo de su auditoría.²⁸

56. La prohibición de que el auditor principal asuma, mientras actúe como tal y durante un cierto período posterior, cargos directivos en la sociedad auditada protege, además, como afirman la Comisión y el Comité de auditoría, la confianza de terceros en que la función de auditoría se desarrollará de manera fiable. Contribuye, en esa misma medida, al correcto funcionamiento de los mercados, según advierte el considerando noveno de la Directiva 2006/43.²⁹

24 Es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que una interpretación puramente literal de una o varias versiones lingüísticas de un texto plurilingüe del derecho de la Unión no puede prevalecer, sin más, sobre las restantes, pues la aplicación uniforme de las disposiciones del derecho de la Unión exige que sean interpretadas a la luz de las versiones de todas las lenguas. Así, entre muchas, la sentencia de 26 de septiembre de 2013, Comisión/España (C-189/11, EU:C:2013:587), apartado 56.

25 «Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición del derecho de la Unión no solo debe tenerse en cuenta su tenor, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte» [sentencia de 3 de septiembre de 2020, Niki Luftfahrt (C-530/19, EU:C:2020:635), apartado 23].

26 Apartado 13 de las observaciones escritas de la Comisión.

27 Apartado 9 del auto de reenvío.

28 En cuanto a los demás auditores involucrados, la regla alude al momento en el que intervienen directamente en la elaboración del informe de auditoría.

29

57. La confianza pública en que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel de una sociedad es un elemento clave para todos aquellos que puedan relacionarse con esa sociedad, sean inversores, acreedores, empleados o terceros.

58. La confianza en la fiabilidad de las auditorías de los estados financieros es, desde otra perspectiva, un mecanismo de protección del valor de la participación de los socios o los accionistas y un instrumento eficaz para la adecuada gestión social. Su ausencia coadyuva a la pérdida del valor de la participación, tanto por la desconfianza del mercado respecto de la situación de la sociedad como por la inhabilidad de los administradores para gestionarla sin información fiable.

59. El apartado 1, punto 1, de la Recomendación de la Comisión subraya cómo «el medio principal por el que el auditor de cuentas puede demostrar al público que la auditoría legal se realiza de conformidad con estos principios es actuando, y pareciendo actuar, de manera independiente».³⁰

60. Estas consideraciones son válidas incluso de aceptarse que el principal socio responsable de la sociedad de auditoría pudiera, en un caso determinado, no tener la facultad *real* de influir en el resultado del análisis de los estados financieros de la sociedad auditada.

61. En efecto, la salvaguardia de la independencia y de la imparcialidad de su trabajo profesional exige, en cualquier circunstancia, que el principal socio auditor no pueda asumir, antes y durante el período de prohibición, un puesto directivo en la sociedad auditada.

3. Interpretación sistemática

62. La honorabilidad de los auditores³¹ y la confianza del público en la integridad (y en la calidad) de sus trabajos³² son elementos que las sucesivas normas de la Unión en esta materia han intentado proteger.

63. El artículo 22, apartado 2, de la Directiva 2006/43 previene contra los riesgos de conflictos de intereses entre el auditor (o la sociedad de auditoría) y la sociedad auditada. Esos riesgos pueden generarse por «[...] una relación financiera, personal, de negocios, laboral o de otro tipo» entre ambos, a raíz de la que «un tercero objetivo, razonable e informado pueda llegar a la conclusión, teniendo en cuenta las salvaguardias aplicadas, de que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría está comprometida».

«La función de interés público de los auditores legales significa que una amplia comunidad de personas e instituciones confían en la calidad del trabajo de un auditor legal. La buena calidad de las auditorías contribuye al correcto funcionamiento de los mercados al incrementar la integridad y la eficiencia de los estados financieros».

30 En los considerandos primero y segundo de esa Recomendación se lee: «la independencia de los auditores de cuentas es fundamental para la confianza pública en la fiabilidad de los informes que estos emiten. Añade credibilidad a la información financiera publicada y añade valor ante inversores, acreedores, empleados y otros interesados de las sociedades de la UE. Este es particularmente el caso en las sociedades que son entidades de interés público (por ejemplo, sociedades con cotización en bolsa, entidades de crédito, empresas de seguros, OICVM y sociedades de inversión). [...] La independencia es también el medio principal de la profesión para demostrar al público y a los reguladores que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría realizan sus funciones a un nivel que cumple los principios éticos establecidos, en especial los de integridad y objetividad».

31 Según el artículo 4 de la Directiva 2006/43, «las autoridades competentes de un Estado miembro podrán conceder la autorización solamente a las personas físicas o a las sociedades que gocen de buena reputación». En similares términos, haciendo referencia a las «personas honorables», se pronunciaba el artículo 3 de la Octava Directiva.

32 Considerando noveno de la Directiva 2006/43: «la función de interés público de los auditores legales significa que una amplia comunidad de personas e instituciones confían en la calidad del trabajo de un auditor legal. La buena calidad de las auditorías contribuye al correcto funcionamiento de los mercados al incrementar la integridad y la eficiencia de los estados financieros».

64. Ese mismo artículo, en su apartado 4, excluye que un auditor o una sociedad de auditoría puedan llevar a cabo su cometido profesional al servicio de una sociedad auditada con la que «hayan tenido durante el período indicado en el apartado 1 una relación laboral, comercial o de otra índole [...] que pueda generar un conflicto de interés o ser percibida generalmente como posible causante de un conflicto de interés».

65. Esas prevenciones ponen de relieve que, desde el punto de vista sistemático, la interpretación de la Directiva 2006/43 ha de preservar uno de los componentes esenciales de la honorabilidad o de la reputación de los auditores, sin el que la confianza del público desaparecería: la ausencia de conflictos de intereses, reales o razonablemente previsibles, que afecten o puedan afectar a la tarea profesional de aquellos.

66. Para el legislador de la Unión, tan importante es la independencia del auditor en su dimensión externa como en la interna, y se debe alejar, a los ojos del público, toda sospecha de que haya demasiada *cercanía* entre quien audita y quien es auditado.³³

67. Esas prevenciones son lógicas si se advierte el sentido y la justificación de las auditorías de cuentas, así como la propia función que, en una economía de mercado, posee la publicidad de los estados financieros de las sociedades.

68. A la percepción de los terceros, en este contexto, se refiere también el artículo 22, apartado 1, *in fine*, de la Directiva 2006/43: las relaciones entre el auditor (o la sociedad de auditoría) y la empresa auditada no pueden ofrecer como resultado que un «tercero objetivo, razonable e informado pueda llegar a la conclusión, teniendo en cuenta las salvaguardias aplicadas, de que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría está comprometida».

69. En suma, tan indeseable es una relación que pueda generar un conflicto de intereses como aquella que se perciba, razonablemente, como posible causa de un conflicto de intereses.

4. Aplicación de estos criterios al caso de autos

70. La premisa de la que hay que partir es que, en este asunto, el auditor principal no podía asumir un cargo de dirección importante en la empresa auditada mientras desempeñaba sus funciones vinculadas al encargo de auditoría, ni durante un período ulterior de dos años, una vez cesado en esas funciones.

71. Como ya se ha expuesto, esa prohibición fue vulnerada, y así lo reconoce, cuando menos implícitamente, el propio afectado, que solo demanda la reducción (no la anulación) de la multa que se le impuso.

72. Que el principal socio auditor de una sociedad de auditoría firme un contrato de trabajo (para ejercer importantes funciones directivas) con la sociedad auditada, mientras desempeña sus funciones en la primera, evidencia un potencial conflicto de intereses, suficiente para afectar a su independencia.

73. No obsta a esa apreciación que la eficacia de la relación contractual, pactada cuando el interesado aún no había abandonado su condición de principal socio auditor (lo que sucedió el 31 de agosto de 2018), se demore varios meses, hasta que se publique el informe de auditoría del ejercicio 2018.

³³ La aproximación norteamericana es similar. Según el Tribunal Supremo de los Estados Unidos, «the SEC requires the filing of audited financial statements to obviate the fear of loss from reliance on inaccurate information, thereby encouraging public investment in the Nation's industries. It is therefore not enough that financial statements *be* accurate; the public must also *perceive* them as being accurate. Public faith in the reliability of a corporation's financial statements depends on the public perception of the outside auditor as an independent professional.... If investors were to view the auditor as an advocate for the corporate client, the value of the audit function itself might well be lost» (énfasis en el original). *United States v. Arthur Young and Co.*, 465 US 805, 819 n. 15 (1984).

74. Lo relevante (y lo que podría deducir un tercero «objetivo, razonable e informado») es que, aun cuando el contrato se suscribió el 12 de julio de 2018, después de la firma del informe de auditoría, en ese instante aún subsistía la relación profesional entre el auditor principal (o su sociedad de auditoría) responsable del encargo y la sociedad auditada.

75. Parece lógico deducir, además, que el proceso de negociación de las condiciones laborales con la empresa auditada ocurrió no solo desde la posición de quien era socio auditor principal de la empresa auditora, sino cuando este era responsable de las funciones auditoras en relación con la sociedad sujeta a su escrutinio. Así lo podría deducir, de nuevo, un tercero «objetivo, razonable e informado».

76. El factor determinante en esa apreciación no resulta, pues, el momento en el que el auditor principal comienza a desempeñar, *de facto*, su cargo directivo en la sociedad auditada, sino la fecha en la que pacta con esta asumir tales funciones.

77. De ese contrato surgen ya unas obligaciones recíprocas, incompatibles con la permanencia del auditor principal como responsable en la sociedad de auditoría que había recibido el encargo de revisar las cuentas de la sociedad auditada.

78. Ese pacto, además, proyecta su sombra hacia atrás, de modo que se percibirá, lógicamente, desde el exterior como expresivo de un conflicto real o potencial, contrario a la independencia y a la imparcialidad del propio auditor principal y de la sociedad de auditoría, que pudiera haber incidido en la fiabilidad de la revisión de las cuentas de la sociedad auditada.

V. Conclusión

79. A tenor de lo expuesto, sugiero al Tribunal de Justicia responder al Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo contencioso administrativo de Helsinki, Finlandia) en estos términos:

«El apartado 1, letra a), del artículo 22 *bis* de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo, en su versión modificada por la Directiva 2014/56/UE, debe interpretarse en el sentido de que el principal socio auditor de una sociedad de auditoría asume un cargo directivo importante en la sociedad auditada cuando suscribe con esta el correspondiente contrato de trabajo, aun cuando su incorporación efectiva a la sociedad auditada tenga lugar unos meses después de la firma de ese contrato».