



Roj: **SAN 502/2019** - ECLI: **ES:AN:2019:502**

Id Cendoj: **28079230032019100085**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **3**

Fecha: **14/02/2019**

Nº de Recurso: **579/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **ISABEL GARCIA GARCIA BLANCO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN TERCERA

Núm. de Recurso: 0000579 / 2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04996/2017

Demandante: PRICEWATERHOUSECOOPERS AUDITORES, S.L.

Procurador: D. JOAQUÍN DE DIEGO QUEVEDO,

Letrado: D. CARLOS L. RUBIO

SOLER

Demandado: MINISTERIO DE ECONOMIA Y COMPETITIVIDAD

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. ISABEL GARCÍA GARCÍA BLANCO

SENTENCIA N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ FÉLIX MÉNDEZ CANSECO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO DIAZ FRAILE

D^a. ISABEL GARCÍA GARCÍA BLANCO

D^a. LUCÍA ACÍN AGUADO

D^a. ANA MARÍA SANGÜESA CABEZUDO

Madrid, a catorce de febrero de dos mil diecinueve.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el **número 579/2017**, se tramita a instancia de **PRICEWATERHOUSECOOPERS AUDITORES, S.L.**, representado por el Procurador D. Joaquín de Diego Quevedo, y asistido por el Letrado D. Carlos L. Rubio Soler, contra Resolución del Secretario General Técnico del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, dictada por delegación del Ministro, de fecha 30-5-2017, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Presidente del ICAC de 26-2-2016



(expediente NTAU NUM000) y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- La parte indicada interpuso en fecha 6/9/2017 este recurso respecto de los actos antes aludidos y, admitido a trámite, y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo, en la que realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el Suplico de la misma, en el que literalmente dijo: "que, teniendo por presentado este escrito, se tenga por formalizado escrito de demanda y previa su tramitación por los trámites previstos legalmente, con planteamiento de las cuestiones de inconstitucionalidad y cuestión prejudicial ante el Tribunal de la Unión Europea que se recogen a continuación, se dicte en su día Sentencia, estimatoria del recurso y en virtud de la cual:

1. **Se anule la Resolución** dictada por el Secretario General Técnico del Ministerio de Economía y Competitividad (dictada por delegación del Subsecretario del departamento) de 30 de mayo de 2017, desestimatoria del recurso de alzada, así como la resolución sancionadora dictada por la Presidenta del ICAC, de 26 de febrero de 2016.

2. **Se reconozca la situación jurídica individualizada de mi representada** y, en consecuencia, se adopten las medidas necesarias para reponer a mi representada en la situación anterior al dictado de las resoluciones recurridas, lo que supone:

i. La devolución de las cantidades abonadas en concepto de multa, con sus intereses.

ii. La publicación de la sentencia estimatoria del recurso, en el solo caso de que se hubiera llegado a publicar la sanción, y por los mismos medios, así como que se ordene a los prestadores de servicios de alojamiento en internet o de servicios de comunicaciones electrónicas, que retiren cualquier referencia a la sanción, a los motores de búsqueda que supriman los enlaces que apunten a ella y a los proveedores de servicios de comunicaciones electrónicas que impidan el acceso a la sanción que ha resultado anulada.

iii. La apertura de una pieza para liquidar los daños y perjuicios que se derivasen de la ejecución inmediata de la sanción, en el caso de que la misma no sea finalmente suspendida."

2.- De la demanda se dió traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó: "Que tenga por presentado este escrito, con sus copias, se sirva admitirlo y tenga por contestada la demanda solicitando se dicte sentencia acordando la desestimación del recurso, con expresa imposición de costas a la parte actora."

3.- Solicitado el recibimiento a prueba del recurso, la Sala dictó Auto de fecha 27 de abril de 2018 acordando el recibimiento a prueba, habiéndose practicado la propuesta y admitida con el resultado obrante en autos. Por providencia de 28 de enero de 2019 se hizo señalamiento para votación y fallo el día 5 de febrero de 2019, en que efectivamente se deliberó y votó.

4. - En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que regula la Jurisdicción. Y ha sido Ponente el Magistrado de esta Sección D^a ISABEL GARCÍA GARCÍA BLANCO.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

1.- En el presente recurso se impugna la resolución del Secretario General Técnico del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, dictada por delegación del Ministro del ramo, de fecha 30-5-2017, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Presidente del ICAC de 26-2-2016 (expediente NTAU NUM000) por la que se resuelve, en lo que interesa a la sociedad auditora recurrente:

""PRIMERO.- Declarar a la sociedad de auditoría de cuentas "**PRICEWATERHOUSECOOPERS AUDITORES, S.L.**" y a su socio auditor D. Agapito , firmante del informe de auditoría, corresponsables de la comisión de **dos infracciones graves** previstas en el **artículo 34.b) del TRLAC** , **al haber incurrido en el incumplimiento de las normas de auditoría susceptible de tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo** y, por consiguiente, en su informe, en relación con los **trabajos de auditoría de las cuentas anuales individuales del ejercicio 2012 de la sociedad "Banco Popular Español, S.A." y de las cuentas anuales consolidadas de la entidad "Grupo Banco Popular, S.A., y sociedades Dependientes "**, cuyos informes de auditoría fueron emitidos el 28 de febrero de 2013.



SEGUNDO.- Imponer a la sociedad de auditoría PRICEWATERHOUSECOOPERS AUDITORES, S.L., **dos sanciones de multa por importe del 0,12 % y del 0,15 % de los honorarios facturados por la sociedad por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de las sanciones**, multas que no puede ser inferior a 12.000 euros, de acuerdo con lo establecido en el artículo 36.6 del TRLAC, por lo que cada multa ascendería a **119.908 euros y 149.885 euros**.

(...)

CUARTO.- A tenor de lo establecido en el apartado 37.3 del TRLAC, la imposición de dicha sanción llevaría además aparejada su incompatibilidad de los auditores con respecto a las cuentas anuales de la sociedad Banco Popular Español, S.A., y Grupo Banco Popular S.A., correspondientes a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiere firmeza en vía administrativa . "

2.-CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR .

En la demanda se defiende la caducidad del procedimiento sancionador sobre la base de que, entre el inicio del expediente (27-2-2015) y la notificación de la resolución sancionadora (29-2-2016), transcurrió más de un año.

El **art. 30.3 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas , Real Decreto Legislativo 1/2011** (en sucesivas citas TRLAC, norma aplicable al caso como norma en vigor cuando se producen los hechos y sin que la actualmente en vigor LAC 22/2015 sea de aplicación por razones de retroactividad favorable) viene a disponer que: *"El plazo para resolver y notificar la resolución en los procedimientos sancionadores derivados de la comisión de las infracciones previstas en esta ley será de un año, ampliable conforme a lo previsto en los artículos 42.6 y 49 de la ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común."* , norma que prevé tanto la duración máxima del procedimiento sancionador en materia de auditoría de cuentas - 1 año - como su posible ampliación, en este caso por remisión a las normas generales del procedimiento administrativo.

En igual sentido el **art. 89 Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre , por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio** (en sucesivas citas RAC):

" 1. El plazo total para resolver y notificar el procedimiento sancionador será de un año a contar desde la adopción por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del acuerdo de incoación, de acuerdo con lo establecido en el art. 30.3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas , sin perjuicio de la suspensión del procedimiento y de la posible ampliación de dicho plazo total y de los parciales previstos para los distintos trámites del procedimiento, según lo establecido en los arts. 42.6 y 49 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común .

2. En los supuestos a que se refiere el apartado anterior, la competencia para acordar la ampliación del plazo total para resolver y notificar corresponderá al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

(...)

4. La competencia para acordar la ampliación de los distintos plazos parciales en la tramitación del procedimiento, incluido el de audiencia tras la formulación de la propuesta de resolución, corresponderá al instructor . "

Este plazo de un año, conforme a lo dispuesto en el artículo 42.3.a) de la LRJ-PAC (vigente art. 21 de la LPAC 39/2015), comienza a contar desde la fecha del acuerdo de iniciación del procedimiento (en el caso a estudio, acuerdo de fecha **27-2-2015** , fecha no cuestionada) con lo que, si no hubiera mediado ampliación alguna, el plazo habría finalizado el 27-2-2016, siendo que la resolución sancionadora se ha notificado el 29-2-2016 (fecha no cuestionada).

Hay que tener presente que durante la tramitación del expediente sancionador, a instancia de los auditores, sociedad y socio, se produjo la ampliación de plazo de alegaciones al Acuerdo de Incoación y del plazo de alegaciones a la Propuesta de Resolución, ampliaciones ambas al amparo del **art. 49.1 de la Ley 30/1992 LRJ-PAC 30/1992** (actual art. 32 de la LPAC 39/2015) a tenor del cual: *" 1. La Administración, salvo precepto en contrario, podrá conceder de oficio o a petición de los interesados, una ampliación de los plazos establecidos, que no exceda de la mitad de los mismos, si las circunstancias lo aconsejan y con ello no se perjudican derechos de tercero. El acuerdo de ampliación deberá ser notificado a los interesados . "*

Dichas ampliaciones, dos y cuya debida motivación no se discute, fueron concedidas por plazo de 7 días cada una de ellas *" a contar a partir de la fecha de finalización del inicialmente concedido "* (Sic), plazos que fueron agotados, con lo que el plazo para resolver y notificar se vio ampliado por 14 días.



Así, el TS en sentencia de 22-2-2013, Rec. 4934/2009 , tratando una cuestión similar a la presente en relación a un procedimiento sancionador en el marco de ordenación y supervisión de seguros privados, llega a la conclusión de que es posible la ampliación del plazo máximo para resolver y notificar el procedimiento sancionador por la remisión a las normas de la LRJ-PAC, en el particular del art. 49 de la Ley 30/1992 , que contiene la normativa sectorial al caso al igual que ocurre en el supuesto de autos con base al art. 30.3 del TRLAC anteriormente transcrito:

<<"Al respecto, cabe poner de relieve que resulta improcedente cuestionar que en la tramitación del procedimiento sancionador aplicable a los sujetos que actúan en el sector asegurador sea inaplicable la previsión de ampliación del plazo para resolver estipulado en el artículo 49 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , pues el artículo 2.2 del Real Decreto 2119/1993, de 3 de diciembre , sobre el procedimiento sancionador aplicable a los sujetos que actúan en los mercados financieros, establece expresamente que "tanto el plazo total, como los parciales previstos en este Real Decreto para los distintos trámites, podrán ser ampliados según lo previsto en el apartado 1 del artículo 49 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , debiéndose notificar la decisión adoptada a los interesados".">>

Y que la ampliación del plazo ex art. 49.1 de la Ley 30/1992 puede determinar la inexistencia de caducidad, como ocurre en el caso de autos:

<<" En la sentencia dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 17 de junio de 2006 , que enjuiciamos en el presente recurso de casación, se rechaza expresamente que pueda declararse la caducidad del expediente sancionador atendiendo a las circunstancias concurrentes en su tramitación, que evidencian que no se ha sobrepasado el plazo legalmente establecido para tramitar y resolver el procedimiento, al haberse acordado la ampliación del plazo, conforme a lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , que tendría eficacia respecto del recurrente, al haberse notificado con anterioridad a que transcurriera el plazo legalmente establecido para dictar la resolución sancionadora .">> (Sic con el añadido del subrayado).

Por su parte el TS en sentencia de 20-3-2007, Rec. 348/2005 , viene a concluir que la ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento se puede producir no solo al amparo de lo dispuesto en el art. 42.6 Ley 30/1992 , sino también al amparo de lo dispuesto en el art. 49 Ley 30/1992 , y declara :

<<" Como se ha indicado, en el primer motivo la parte alega la nulidad de la resolución sancionadora por caducidad del procedimiento administrativo antes de dictarse aquélla. Dicha caducidad se habría producido al ser nula la ampliación del procedimiento acordada por el instructor con invocación del artículo 49 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre). De acuerdo con su tesis, al procedimiento sancionador seguido le sería de aplicación el plazo máximo de seis meses admitido con carácter general por el artículo 42.2 de la referida Ley y previsto por el artículo 20.6 del Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora (Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto), sin que la Ley 19/2003 ni el referido Reglamento contemplen la posibilidad de ampliación del plazo. Ésta última disposición -norma especial- sólo se refiere a la suspensión del plazo, lo que hace inaplicable la posibilidad de ampliación de mismo contemplada con carácter general por la Ley 30/1992.

Po r otra parte, entiende la entidad actora que, incluso de ser admisible la ampliación del plazo máximo para resolver y notificar de acuerdo con lo establecido en la Ley 30/1992, sólo sería aplicable la previsión del artículo 42.6 , no la del artículo 49 invocada por el instructor. Ello sería así, según la actora, porque la posibilidad de ampliación de este último precepto sólo se referiría a los diversos plazos de tramitación (práctica de pruebas u otros) y dentro del plazo máximo para resolver, y no sería aplicable para ampliar este plazo máximo de resolución, cuestión específicamente regulada en el artículo 42.6. Y, en cuanto a esta última posibilidad de ampliar el plazo máximo de resolución, está prevista tan sólo en los supuestos excepcionales enunciados en el párrafo primero del propio artículo 42.6, debiendo ser acordada por el órgano competente para resolver, nada de lo cual se ha dado en el presente supuesto.

En conclusión, la resolución sancionadora sería nula por haberse dictado tras la caducidad del procedimiento, al ser inválida la ampliación del plazo acordada por el instructor.

La alegación ha de ser rechazada, tal como propone el Abogado del Estado. No puede aceptarse la interpretación realizada por la actora respecto a que la posibilidad de ampliación de plazos contemplada en el artículo 49 de la Ley 30/1992 no pueda ser aplicada al plazo máximo de duración de un procedimiento. Ni tal exclusión se establece de manera directa y expresa en el precepto señalado (a diferencia de lo que ocurría con anterioridad a la reforma de la Ley operada en 1.999), ni existen razones para deducirla en un análisis sistemático de la Ley. En



efecto, la regulación específica para ampliar el plazo máximo de resolución y notificación de un procedimiento en el artículo 42.6 no obsta a la aplicación de la previsión genérica del artículo 49 al mismo supuesto, teniendo ambos preceptos un alcance diferente. Así, las condiciones para la aplicación del supuesto específico del artículo 42.6 son más estrictas y la ampliación puede alcanzar hasta un lapso de tiempo igual al del plazo máximo del procedimiento (artículo 42.6, párrafo tercero); por el contrario, la ampliación posible en aplicación de la previsión genérica del artículo 49 puede ser acordada por el propio órgano instructor y sólo puede llegar hasta la mitad del plazo ampliado (apartado 1).

Por otra parte, tampoco puede aceptarse la interpretación de la actora respecto a que las previsiones genéricas sobre plazos (las dos ya comentadas previstas en los artículos 42.6 y 49 no serían aplicables ante el silencio sobre ampliación del plazo para resolver de la norma especial, el Reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora, que sólo prevé de manera expresa la suspensión del procedimiento).

En efecto, tampoco existe ninguna razón para excluir la aplicación de las normas genéricas sobre plazos establecidas en la Ley, al no haber ninguna previsión que así lo establezca en el Título IX de la propia Ley, referido a la potestad sancionadora.

En consecuencia, siendo conforme a derecho la ampliación del plazo para resolver decidida por el instructor en su acuerdo de 5 de noviembre de 2.004, debe rechazarse la alegación de caducidad formulada por la recurrente." (Sic con el añadido del subrayado).

Estos criterios se recogen y reafirman en posteriores sentencias del TS (por todas sentencias de 11-5-2017 Rec. 1824/2015 y de 13-11-2017, Rec. 2758/2016), siendo de reseñar la segunda de ellas cuando, de forma tajante y con base a la jurisprudencia ya expuesta, viene a concluir:

<<" No lleva razón la parte que se opone al recurso cuando sostiene que "la ampliación de plazos prevista en el artículo 49 se refiere a los plazos para realizar actuaciones, o trámites dentro del procedimiento, pero no al plazo máximo de duración del propio procedimiento que es lo que nos ocupa en este caso, esto es, de resolución y notificación que la Administración excedió incumpliendo con ello la normativa de aplicación".>>

Es por ello que la ampliación del plazo máximo para resolver y notificar el procedimiento es una consecuencia inherente a la ampliación establecida con base al art. 49 LRJ-PAC sin necesidad de que expresamente se hubiera contemplado este efecto en el acuerdo de ampliación del plazo para formular alegaciones y con independencia de que se trate de un acto competencia del instructor en la diferencia que efectúan los apartados 2 y 4 del art. 89 del RAC. Recordemos que la LRJ-PAC diferencia igualmente la competencia para la ampliación en el marco del art. 42.6 y en el marco del art. 49.1, pero que tanto en un caso como en otro, dicha ampliación redundaba en la ampliación del plazo máximo para resolver y notificar.

En conclusión, con base a la ampliación de los plazos para formular alegaciones acordada por el instructor en dos ocasiones a instancia de los auditores, sociedad y socio, ampliación cuya motivación no se cuestiona, se produjo una ampliación del plazo máximo para resolver y notificar el procedimiento sancionador que nos ocupa, de tal manera que la notificación de la resolución sancionadora ocurrida el 29-2-2016 se produce antes de que haya concluido el plazo máximo ampliado, no produciéndose la caducidad.

3.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El art. 34-1 b) del TRLAC, como norma en vigor en el momento de los hechos, tipifica como infracción grave:

"< b> b) El incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe".

Como ya se pone de manifiesto en la resolución sancionadora, el TC en auto de fecha 27-2-2006 (nº 70/2006 Rec. 3028/2004) inadmitió el recurso de inconstitucionalidad planteado en relación al art. 16.2 c) de la derogada Ley de Auditoría de Cuentas 19/1988 en su redacción vigente hasta el 24-11-2002 ("c) El incumplimiento de las normas de auditoría que pueda causar perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada."), artículo precedente al aquí cuestionado, concluyendo que la norma cumplía los requisitos exigidos en el marco del principio de legalidad:

<<" Respecto el principio de legalidad en materia sancionadora este Tribunal tiene declarado que: "El término - legislación vigente- contenido en dicho art. 25.1 CE es expresivo de una reserva de Ley en materia sancionadora" (STC 42/1987, de 7 de abril, FJ 2). Esta reserva de Ley es, según hemos precisado en múltiples ocasiones, de naturaleza relativa. En este sentido, hemos afirmado que "si bien el alcance de la reserva de Ley establecida en el art. 25.1 no puede ser tan estricto en relación con la regulación de las infracciones y sanciones administrativas como por referencia a los tipos y sanciones penales en sentido estricto, bien por razones que atañen al modelo constitucional de distribución de las potestades públicas, bien por el carácter en cierto modo insuprimible de la potestad reglamentaria en ciertas materias (STC 2/1987, de 21 de enero), bien, por último, por exigencias de



prudencia o de oportunidad que pueden variar en los distintos ámbitos de ordenación territoriales (STC 87/1985, de 16 de julio) o materiales, en todo caso aquel precepto constitucional determina -la necesaria cobertura de la (potestad sancionadora de la Administración en una norma de rango legal- STC 77/1983, de 3 de octubre), habida cuenta del carácter excepcional que los poderes sancionatorios en manos de la Administración presentan,... puede afirmarse que la reserva de la Ley contenida en el art. 25.1 de la Constitución despliega una eficacia semejante a las que establecen otras normas constitucionales.

Es decir que, como ha señalado este Tribunal con relación a alguna de ellas, la reserva de Ley no excluye -la posibilidad de que las Leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley- (STC 83/1984, de 24 de julio), pues esto último supondría degradar la garantía esencial que el principio de reserva de Ley entraña, como forma de asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos depende exclusivamente de la voluntad de sus representantes" (STC 16/2004, de 23 de febrero , FJ 5 y las allí citadas).

3. Aplicando la doctrina constitucional transcrita en el enjuiciamiento del art. 16.2 c) de la Ley 19/1988, de 12 de julio , de auditoría de cuentas, aplicado en la resolución administrativa sancionadora, comprobamos que éste incluye el núcleo esencial de la infracción al describir la conducta del auditor, que integrará el tipo cuando incumpla las obligaciones propias de su profesión, obligaciones que vienen delimitadas con carácter general en el art. 5 de la citada Ley , en el art.13 del Reglamento de desarrollo de la misma (RD 1636/1990, de 20 de diciembre), así como en las Normas Técnicas de Auditoría aprobadas mediante Resolución del ICAC de 19 de enero de 1991 y debidamente publicadas en el Boletín Oficial del ICAC. Pero, además, para que se produzca la infracción es preciso que el incumplimiento de las normas pueda generar perjuicios económicos para un tercero o para la propia empresa auditada.

En consecuencia, la remisión a normas reglamentarias que efectúa el precepto no puede calificarse de independiente o no subordinada a la Ley por lo que, de acuerdo con lo interesado por el Ministerio Fiscal, procede inadmitir la queja sobre la vulneración del principio de legalidad en materia sancionadora (art. 25.1 CE) por el art. 16.2 c) de la Ley de auditoría de cuentas. Este precepto efectúa una remisión normativa respetuosa con la doctrina constitucional transcrita en el fundamento jurídico anterior sobre el citado principio, y del todo punto lógica, habida cuenta del elevado componente técnico de la actividad de auditoría, cuyas normas son elaboradas por las corporaciones representativas de esta profesión sin que puedan ser ignoradas por los propios auditores, que deben conocerlas para el ejercicio de su actividad .">> (sic con el añadido del subrayado)

De hecho, la sociedad auditora hoy recurrente ya recibió respuesta del TS (sentencia de 6-11-2013, Rec. 4540/2010) acerca de la supuesta inconstitucionalidad del 16.2.c) de la Ley de Auditoría de Cuentas en su redacción anterior a la Ley 44/2002 en cuanto a su núcleo centrado en "el incumplimiento de las normas de auditoría ":

<<" Tiene razón la Sala de instancia y debe ser rechazado el motivo. Se produciría la inconstitucionalidad que denuncia la parte recurrente si el precepto en cuestión se remitiera de forma plena a una disposición reglamentaria. No puede aceptarse, sin embargo, que el precepto sea una remisión en blanco, pues predetermina elementos esenciales de la conducta, como lo es el perjuicio económico a los sujetos que especifica, y efectúa una remisión a las normas técnicas de auditoría , lo que entra dentro de la colaboración admisible del reglamento en la definición de la conducta típica. Así lo hemos dicho en reiteradas ocasiones, tal como indica la Sala de instancia, y hemos de mantener dicha doctrina sobre la predeterminación legal del contenido básico de la conducta infractora por parte del artículo 16.2.c) de la Ley de Auditoría de Cuentas , que podemos recordar con las consideraciones expuestas en la Sentencia de 23 de julio de 2.002 (RC 74/1.998):

*" **CUARTO** .- El tercer motivo de casación (artículo 95.1.4º) alega infracción del artículo 25.1 de la Constitución , entendiendo la sociedad mercantil sancionada que lo ha sido por infracciones que no se encuentran tipificadas en normas con rango de ley. Se recuerda que la garantía de carácter formal incorporada al artículo 25.1 de la Constitución implica que el término "legislación vigente", contenido en el precepto, es expresivo de una reserva de ley en materia sancionadora (sentencia del Tribunal Constitucional 45/94). Se citan otras sentencias del Tribunal Constitucional, así como lo dispuesto en el artículo 129.1 y 3 de la Ley 30/1.992, de 26 de noviembre , y se concluye que las Normas de Auditoría Técnica, que son las que verdaderamente tipifican, en opinión de la entidad recurrente, las infracciones por las que ha sido sancionada, no tienen carácter y rango de ley formal.*

La desestimación de este tercer motivo de casación resulta de lo expresado por la sentencia de esta Sala Tercera de 12 de enero de 2.000 (citada), cuyo criterio reiteraremos en cuanto resulta aplicable al supuesto enjuiciado. Las razones en que se basa el rechazo del motivo casacional son las siguientes:

a) La doble garantía, formal y material, que comporta el principio de legalidad del artículo 25.1 de la Constitución ha sido objeto de matizaciones en el campo del Derecho sancionador por parte de la jurisprudencia del Tribunal



Constitucional. Cuando la potestad sancionadora incide en relaciones de especial sujeción, como la que liga a la mercantil recurrente con la Administración, se ha declarado que el principio de reserva de ley pierde parte de su fundamento material, al ser dichas relaciones expresivas de una capacidad de autoordenación que se distingue del "ius puniendi" genérico del Estado.

b) La garantía formal que se expresa a través de la reserva de ley no ha sido incumplida en el caso enjuiciado. Existe una atribución legal de potestad sancionadora al I.C.A.C. en el artículo 15.2 de la Ley 19/1.988 ; y las infracciones causantes de las sanciones objeto de la impugnación han tenido su tipificación a través de una norma con rango de ley formal (artículo 16.2.c. de la Ley 19/1.988).

c) La remisión expresa que este precepto legal tipificador hace a las Normas de Auditoría constituye un exponente de la ley en blanco o de remisión, un supuesto de colaboración reglamentaria, lo cual no es una excepción a la reserva de ley, sino una modalidad de su ejercicio . La validez de esta técnica ha sido admitida por el Tribunal Constitucional siempre que se den los requisitos de que el reenvío normativo sea expreso; esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal; y la ley, además de la pena, contenga el núcleo esencial de la protección (sentencia 127/1.990, de 5 de julio).

d) Los anteriores requisitos se cumplen en el artículo 16.2.c) de la Ley 19/1.988 .

La remisión a las Normas de Auditoría es expresa .

Dicha remisión está justificada, pues, siendo necesarias las Normas para dar transparencia y fiabilidad a la actividad de auditoría, e incidiendo ésta sobre el funcionamiento de la economía de mercado y los intereses y derechos de muy diversas personas y grupos, parece razonable que su incumplimiento constituya un ilícito administrativo. A ello puede añadirse que el elevado componente técnico de la actividad de auditoría, su complejidad y la amplia variedad de campos sobre los que se puede proyectar, pone de manifiesto la necesidad de que la regulación de sus pautas rectoras tenga que ser muy detallada, y también que, en razón a la concisión que resulta aconsejable en las normas penales, no pueda esa regulación ser totalmente reproducida en las leyes directamente tipificadoras de las infracciones relativas a la actividad de auditoría.

Finalmente, ha de aceptarse que el artículo 16.2.c) recoge el núcleo esencial de la prohibición, ya que en dicho precepto aparecen los elementos principales del tipo de conducta reprochable que se acota como constitutiva de la infracción: sujeto activo, funciones en cuyo ejercicio se ha de exteriorizar la acción, y naturaleza y objeto de la inobservancia representativa del desvalor que quiere evitarse mediante la respuesta sancionadora.

[...]

Por tanto, hemos de concluir que se han observado en el caso de autos las exigencias de tipicidad de las infracciones, en cuanto manifestación del principio de legalidad proclamado por el artículo 25.1 de la Constitución , sin que pueda sostenerse que la definición de las obligaciones esenciales cuyo incumplimiento constituye la infracción no esté amparada en una norma con rango de ley. [...]" (fundamento de derecho cuarto)"

La anterior interpretación (luego reiterada en numerosas sentencias) resulta respetuosa con la jurisprudencia constitucional sobre el principio de tipicidad, tal como se indica en la propia sentencia reproducida. Esta interpretación ha sido confirmada expresamente por el Tribunal Constitucional en el Auto 70/2006, de 27 de febrero , transcrito por la Sentencia impugnada en el fundamento reproducido supra. Todo lo anterior no resulta contradicho por las sentencias citadas por los recurrentes, que se refieren a supuestos en los que el Tribunal Constitucional ha entendido que no se cumplían las exigencias del principio de tipicidad, pues en ellos, al contrario de lo que sucede en el caso presente, la Ley remitía por completo la tipificación al reglamento, como se comprueba en los propios textos reproducidos en el motivo: así, aparte de la cita de sentencias en las que se formula la doctrina sobre las exigencias del principio de tipicidad, la parte se refiere como supuestos concretos de aplicación de dicha doctrina a la STC 52/2003, de 17 de marzo , que consideró insuficiente la cobertura del artículo 93.2 de la Ley 25/1970, de 2 de diciembre, del Estatuto de la Viña , del Vino y de los Alcoholes ("el reglamento para la aplicación de esta Ley tipificará las infracciones y graduará las sanciones..."); o a la STC 26/2005, de 14 de febrero , en la que hizo lo propio con el artículo 8.4 de la Ley 38/1985, de 22 de noviembre, del Monopolio Fiscal de Tabacos (párrafo segundo, "...cuando los Expendedores incurran en infracciones que se determinen en el reglamento de la Red de venta al por menor del Monopolio, que será aprobado por el Gobierno a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda"). Son supuestos, por tanto, diferentes al de autos, en los que el precepto legal predetermina el contenido esencial mínimo de la conducta infractora . 8>> (sic con el añadido del subrayado)

El Tribunal Supremo en la sentencia de 27-6-2006 (recurso de casación 10089/2003) recuerda cual es la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el significado garantista del principio de legalidad sancionadora en su vertiente formal y material, expuesto en la STC 242/2005 de 10 de octubre :



<< El análisis de si se han respetado las garantías formal y material del derecho a la legalidad sancionadora debe comenzar recordando la ya consolidada doctrina de este Tribunal sobre el particular, en la que se ha reiterado que el art. 25.1 CE incorpora la regla *nullum crimen nulla poena sine lege*, que es de aplicación al ordenamiento sancionador administrativo y que comprende tanto una garantía formal como material. Si bien la garantía formal aparece derivada de la exigencia de reserva de Ley en materia sancionadora, sin embargo tiene una eficacia relativa o limitada en el ámbito sancionador administrativo, toda vez que no cabe excluir la colaboración reglamentaria en la propia tarea de tipificación de las infracciones y atribución de las correspondientes sanciones, aunque sí hay que excluir el que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley. Por tanto, la garantía formal implica que la Ley debe contener la determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica y al reglamento sólo puede corresponder, en su caso, el desarrollo y precisión de los tipos de infracciones previamente establecidos por la Ley (por todas, SSTC 161/2003, de 15 de septiembre, F. 2, o 26/2005, de 14 de febrero, F. 3).

La garantía material, por su parte, aparece derivada del mandato de taxatividad o de *lex certa* y se concreta en la exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, que hace recaer sobre el legislador el deber de configurarlas en las Leyes sancionadoras con la mayor precisión posible para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo proscrito y prever, así, las consecuencias de sus acciones. Por tanto, la garantía material implica que la norma punitiva permita predecir con suficiente grado de certeza las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa, lo que conlleva que no quepa constitucionalmente admitir formulaciones tan abiertas por su amplitud, vaguedad o indefinición, que la efectividad dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria del intérprete y juzgador (por todas, SSTC 100/2003, de 2 de junio, F. 2, y 26/2005, de 14 de febrero, F. 3).". El Alto Tribunal en la sentencia dictada el doce de Marzo de mil novecientos noventa y nueve en materia de mercado de valores, examina una alegación de infracción del principio de legalidad en cuanto a la valoración de los tipos sancionadores en los siguientes términos:

En la cuestión examinada, la aplicación de las sanciones que se imponen al recurrente aparecen claramente delimitadas por la aplicación de los tipos previstos en la Ley 24/1988, de 28 de julio, en especial la configuración de infracción muy grave, en el artículo 99, en particular en el apartado e) por carecer las Sociedades citadas, en el artículo 86, de la Contabilidad y Registros exigidos o llevarlos con vicios o irregularidades esenciales que impiden conocer la situación patrimonial y financiera de la entidad y las operaciones que ejecuten o en las que medien y el apartado s) del mismo artículo 99, que implica la realización de actos fraudulentos o la utilización de personas físicas o jurídicas interpuestas con la finalidad de conseguir un resultado cuya actuación directa implicaría la comisión de una infracción grave, así como la intervención o realización de operaciones sobre valores que implique simulación de transferencias de la titularidad de las mismas aunque, en este punto, la sanción definitiva quede condicionada a la sentencia penal.

Las consecuencias jurídicas, en cuanto al ámbito sancionador, vienen especificadas en el artículo 102, que impone por la comisión de infracciones muy graves al infractor multas que llegan hasta cinco millones de pesetas (tres millones es la cuantía de la multa impuesta al recurrente) y sanción de separación del cargo con inhabilitación para ejercer cargos de Administración y Dirección en cualquier otra entidad financiera de la misma naturaleza por plazo no superior a diez años, lo que pone de manifiesto que no estamos ante preceptos en los cuales se quebrante la legalidad, por cuanto que, como ya afirmó el Tribunal Constitucional en las sentencias 69/89, 116/93 y reitera en la 306/94, la utilización de conceptos por parte de las leyes sancionadoras es posible siempre que la concreción del concepto sea razonablemente factible, en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia que permiten prever con suficiente seguridad la naturaleza y las características esenciales de las conductas constitutivas de infracción, extremo que se produce en la cuestión examinada, por lo que desde este primer punto de vista, tampoco resulta quebrantado el principio de legalidad.

OC TAVO.- A mayor abundamiento, interesa analizar, desde la perspectiva de la jurisprudencia constitucional, el principio de reserva de ley en materia sancionadora, que se puede concretar en los siguientes puntos:

1º) El artículo 25.1 de la Constitución establece dos garantías: a) la primera, de orden material y alcance absoluto, por lo que se refiere al ámbito penal y a las sanciones administrativas, reflejando el principio de seguridad jurídica en los ámbitos limitativos de la libertad individual, exigiendo la predeterminación normativa de conductas ilícitas y sanciones correspondientes; b) la segunda garantía que establece el artículo 25.1 tiene carácter formal y se refiere al rango necesario de las normas tipificadoras de las conductas, pues el término legislación vigente contenido en el artículo 25.1 de la Constitución, es expresivo de una reserva de ley en materia sancionadora, criterio que ha sido examinado por reiterada jurisprudencia constitucional (sentencias, entre otras, 8/81, 159/86, 2/87, 42/87, 133/87, 3/88, 101/88, 29/89, 69/89, 150/89, 219/89 y 61/90) que ponen de manifiesto que el principio de legalidad sancionadora constituye un verdadero derecho subjetivo de carácter fundamental, que, en sentido material, supone una concreción del principio de seguridad jurídica y, en sentido formal, exige el rango



formal de ley, lo que se aplica en las relaciones de supremacía general y en las relaciones de supremacía especial, como ha reconocido la sentencia constitucional 61/90.

2º) Respecto de las normas preconstitucionales, la exigencia de reserva de ley no es retroactiva, al no ser el principio de legalidad exigible antes de la vigencia de la Constitución y respecto de las normas reglamentarias dictadas tras la Constitución y que tengan su cobertura en las anteriores, hay que distinguir dos supuestos: a) Por un lado, que el Reglamento postconstitucional tipifique nuevas infracciones e introduzca nuevas sanciones o altere el cuadro de las existentes, con lo cual se contravendría el artículo 25.1 de la Constitución o b) se limite a aplicar el Derecho preestablecido, al objeto particularizado de su propia regulación material, en cuyo caso, no hay una remisión innovadora, sino una mera reiteración.

3º) El alcance, en suma, del principio de reserva de ley establecido en el artículo 25.1 de la Constitución no puede ser tan estricto en relación con la regulación de las infracciones y sanciones, como con referencia a los tipos y sanciones penales en sentido estricto, bien por razones que atañen al modelo constitucional de distribución de potestades públicas, bien por el carácter en cierto modo insuprimible de la potestad reglamentaria en ciertas materias o, por último, por exigencias de prudencia y oportunidad que pueden variar en los distintos ámbitos de la ordenación territorial o por razones materiales, puesto que aquel precepto determina la necesaria cobertura de la potestad sancionadora de la Administración en una norma de rango legal, como han tenido ocasión de reiterar las sentencias constitucionales 77/83, 87/85 y 2/87, entre otras.

4º) La sentencia constitucional 101/88 establece dos aspectos fundamentales: a) No es posible exigir la reserva de ley de manera retroactiva para anular disposiciones reguladoras de materias y situaciones respecto de las cuales tal reserva no existía de acuerdo con el derecho anterior a la Constitución, como ya reconoció la precedente sentencia constitucional 11/81 y b) Tampoco cabe ignorar que el principio de legalidad que se traduce en la reserva absoluta de ley, no incide en disposiciones o actos nacidos al mundo del derecho con anterioridad al momento en que la Constitución fue promulgada, como reconoció la sentencia constitucional 15/1981.

5º) Finalmente, la sentencia constitucional núm. 29/89, de 6 de febrero, no hace sino ya reiterar la doctrina expuesta por el Tribunal en las sentencias constitucionales 42/87 y 101/88, según las cuales son nulas las normas reglamentarias postconstitucionales que se aprueben en virtud de habilitaciones que hayan de entenderse derogadas por la Constitución, siempre que aquellas normas innoven el sistema de infracciones y sanciones preestablecido, pues, en caso contrario, no puede decirse que se hayan servido de una remisión normativa ya caducada.

De l análisis precedente se infiere que con arreglo a la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional la normativa sancionadora resulta constitucionalmente lícita cuando es la ley la que ha de servir de cobertura y quedan suficientemente determinados los elementos esenciales de la conducta antijurídica y la naturaleza y límites de las sanciones a imponer, como reconoció la jurisprudencia constitucional en precedentes sentencias, algunas de las cuales han sido invocadas, como las STC núms. 77/83, 83/84 y 3/88." .>

En este caso, se trata de comprobar si la utilización de los conceptos que hace el precepto sancionador aplicado (art. 34-1 b) del TRLAC) lo es en relación con conceptos cuya concreción es razonablemente factible con base en criterios lógicos, técnicos o de experiencia que permitan establecer con suficiente seguridad lo que constituye el núcleo de la infracción, núcleo que en este caso es incuestionable en cuanto viene remitido al " incumplimiento de las normas de auditoría ", normas técnicas, públicas y publicadas, que la entidad recurrente, por su especial cualificación en este ámbito singularmente regulado, no puede desconocer y por tanto es evidente que no estamos ante un tipo infractor construido sobre una remisión en abstracto o indeterminada a los reglamentos, lo que no es posible ni siquiera en el ámbito sancionador administrativo en el que el principio de legalidad sancionadora no es tan riguroso como en el penal.

En cuanto a las NTA y su carácter normativo, carácter reafirmado constantemente en la jurisprudencia constitucional y del TS como hemos visto en las citas jurisprudenciales anteriores (sorprendentemente, para la recurrente - no olvidemos que estamos ante una importante sociedad auditora - y en palabras de su defensa, estaríamos ante " meros principios y prácticas gremiales y/o colegiales, más o menos estandarizadas " (sic), basta con remitirnos a lo señalado por el propio TRLAC, en cuyo art. 6 viene a señalar que:

" 1. La actividad de auditoría de cuentas se realizará con sujeción a la normativa constituida por las prescripciones de esta Ley, de su Reglamento de desarrollo, así como a las normas de auditoría, de ética y de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

2. Las normas de auditoría son las contenidas en esta Ley, en su Reglamento de desarrollo, en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y en las normas técnicas de auditoría, en aquellos aspectos no regulados por las normas internacionales de auditoría citadas

(...)



4. Las normas técnicas de auditoría , las normas de ética y las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría se elaborarán, adaptarán o revisarán, debiendo estar de acuerdo con los principios generales y práctica comúnmente admitida en los Estados miembros de la Unión Europea así como con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea, por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas, previa información pública durante el plazo de dos meses y serán válidas a partir de su publicación, mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en su Boletín Oficial . (...)"

Disponiéndose el art. 27 del TRLAC que:

" 1. Todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría quedan sometidos , en el ejercicio de la actividad a que se refiere el art. 1, al sistema de supervisión pública, objetiva e independiente, de conformidad con lo establecido en este Capítulo.

2. El sistema de supervisión pública estará regido por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. En particular, el sistema de supervisión pública tendrá la responsabilidad última de:

(...)

b) La adopción de normas en materia de ética, normas de control de calidad interno en la actividad de auditoría y normas técnicas de auditoría en los términos previstos en esta Ley, así como la supervisión de su adecuado cumplimiento .

(...)"

Resumidamente como indica el TS en su sentencia de 20-4-2006, Rec. 3265/2002 :

<<" (...) En suma las Normas Técnicas de Auditoría , destinadas a regular una relación de especial sujeción, que se adaptan en cuanto a su publicidad a lo establecido en su regulación legal específica (artículo 5 de la Ley 19/1988), y cuya publicación en el Boletín Oficial del I.C.A.C. fue anunciada en el B.O.E., por lo que no podían ser desconocidas por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas, constituyen normas existentes, válidas y eficaces para determinar la imposición de las sanciones ...">>

Es por ello que, en lo que interesa al caso y sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el TC, ha de concluirse, terminantemente, que la infracción está suficientemente definida por el propio legislador y es dentro de esa determinación legislativa donde no se produce indeterminación contraria a la exigencia de lex certa, cuestión distinta a la de si han existido o no los concretos incumplimientos de las NTA que se imputan a la recurrente, incumplimientos que se desarrollan en la resolución sancionadora y que posteriormente se valoran en la presente.

4.- SUJECCIÓN SIMULTÁNEA AL CONTROL DE CALIDAD Y AL EXPEDIENTE SANCIONADOR POR LOS MISMOS HECHOS: INFRACCIÓN DE LA NORMATIVA COMUNITARIA

Se defiende por el recurrente que estamos ante dos expedientes prácticamente simultáneos el expediente de control de calidad y el expediente sancionador, que recaen sobre el mismo objeto el trabajo de auditoría realizado por PwC respecto a las cuentas anuales 2012 del Banco Popular y su grupo consolidado viniendo a defender que de las actuaciones de inspección de calidad, dada su naturaleza preventiva, no puede derivarse la iniciación de un procedimiento sancionador con infracción del **art. 29 de la Directiva 2006/43/CE** que viene a disponer:

"1. Los Estados miembros se asegurarán de que todos los auditores legales y sociedades de auditoría estén sujetos a un sistema de control de calidad que cumpla por lo menos los siguientes criterios:

a) el sistema de control de calidad estará organizado de tal manera que sea independiente de los auditores legales y sociedades de auditoría sometidos a control y esté sujeto a supervisión pública según lo establecido en el capítulo VIII;

b) la financiación del sistema de control de calidad deberá ser segura y estar libre de cualquier posible influencia indebida por parte de los auditores legales o las sociedades de auditoría;

c) el sistema de control de calidad deberá contar con los recursos oportunos;

d) las personas que realicen los controles de calidad deberán tener la formación profesional apropiada y la experiencia pertinente en auditoría legal e información financiera en combinación con la formación específica sobre controles de calidad;

e) la selección de personas que realicen los controles de calidad para tareas específicas de controles de calidad deberá realizarse siguiendo un procedimiento objetivo concebido para asegurarse de que no existan conflictos



de intereses entre las personas que realizan los controles y el auditor legal o la sociedad de auditoría objeto del control;

f) en el alcance del control de calidad, apoyado por la comprobación oportuna de archivos de auditoría seleccionados, deberá incluirse una evaluación del cumplimiento de las normas de auditoría y de los requisitos de independencia aplicables, de la cantidad y calidad de los recursos utilizados, de los honorarios de auditoría y del sistema de control de calidad interno de la sociedad de auditor

g) el control de calidad deberá ser objeto de un informe en el que figuren las principales conclusiones del control de calidad.

h) los controles de calidad tendrán lugar con arreglo a un análisis del riesgo y, en el caso de los auditores legales y sociedades de auditoría que realicen auditorías legales con arreglo a la definición del artículo 2, apartado 1, letra a), como mínimo cada seis años;

i) los resultados generales del sistema de control de calidad deberán publicarse anualmente;

j) las recomendaciones de los controles de calidad serán seguidas por el auditor legal o la sociedad de auditoría en un plazo razonable.

k) los controles de calidad serán adecuados y proporcionados a la magnitud y la complejidad de las actividades del auditor legal o la sociedad de auditoría sujetos a los mismos. Si no se siguen las recomendaciones mencionadas en la letra j), el auditor legal o la sociedad de auditoría estarán sujetos, en su caso, al sistema de acciones disciplinarias o sanciones mencionado en el artículo 30"

Esta Directiva fue traspuesta a derecho interno mediante la Ley 12/2010 en las modificaciones que la misma introdujo en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

El **art. 27 del TRLAC** determina, en lo que interesa al caso, que:

"1. Todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría quedan sometidos, en el ejercicio de la actividad a que se refiere el artículo 1, al sistema de supervisión pública, objetiva e independiente, de conformidad con lo establecido en este Capítulo.

2. El sistema de supervisión pública estará regido por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

(...)

4. Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, además de las funciones que legalmente tiene atribuidas, el control de la actividad de auditoría de cuentas, el ejercicio de la potestad disciplinaria de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas, y la cooperación internacional en el ámbito de la actividad de auditoría de cuentas. "

En la cuestión planteada se ven concernidas dos de las competencias que la Ley atribuye al ICAC: control de la actividad de auditoría y potestad disciplinaria.

En cuanto a la segunda de ellas, la de orden disciplinario, y de conformidad con el **art. 30 del TRLAC** :

" 1. Corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la potestad sancionadora respecto de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, así como en relación a las personas y entidades a que se refieren los arts. 17 y 18 y a los sujetos no auditores a los que alcanzan las prohibiciones establecidas en los arts. 20 y 25, respecto de las infracciones tipificadas en esta Ley.

2. La potestad sancionadora a que se refiere el apartado anterior se ejercerá de conformidad con lo establecido en el Título IX de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en esta Ley y en los Reglamentos que la desarrollen . ", (referencia que, actualmente, ha de entenderse en relación a los preceptos que regulan la potestad sancionadora en la LPAC 39/2015 y LRJSP 40/2015).

En cuanto a la competencia de control, el **art. 28 del TRLAC** viene a señalar que el control de la actividad de auditoría de cuentas se lleva a cabo a través del control técnico y del control de calidad:

" 1. El control de la actividad de auditoría de cuentas , que será realizado de oficio, se llevará a cabo mediante investigaciones de las actuaciones de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría e inspecciones de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría y, comprenderá fundamentalmente las actuaciones de control técnico y de control de calidad.

El control técnico consistirá en la investigación de determinados trabajos de auditoría de cuentas o aspectos de la actividad de auditoría, al objeto de determinar hechos o circunstancias que puedan suponer la falta de



conformidad de la actividad de auditoría o de los trabajos de auditoría con lo dispuesto en esta Ley, su reglamento y el resto de la normativa que regula la actividad de auditoría de cuentas.

El control de calidad consistirá en la inspección o revisión periódica de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, cuyo objetivo es mejorar la calidad de los trabajos de auditoría, principalmente mediante la formulación de requerimientos de mejora. El control de calidad comprenderá, al menos, la verificación del sistema de control de calidad interno de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría, la revisión de los procedimientos documentados en los archivos de auditoría, con la finalidad de comprobar la eficiencia de dicho sistema de control.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, y de las entidades a que se refieren los arts. 17 y 18, cuanta información estime necesaria para el adecuado cumplimiento de las competencias que tiene encomendadas. Con el fin de obtener dicha información o de confirmar su veracidad, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá realizar cuantas investigaciones o inspecciones considere necesarias. Las personas físicas y jurídicas comprendidas en este apartado quedan obligadas a poner a disposición del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas cuantos libros, registros y documentos, sea cual fuere su soporte, éste considere precisos, incluidos los programas informáticos y los archivos magnéticos, ópticos o de cualquier otra clase. "< o:p>

Vemos por tanto que ambos controles tienen distinta finalidad ya que mientras el control técnico está encaminado a investigar los trabajos de auditoría realizados de cara a ver si se ha incumplido la normativa (art. 70 del RAC "... el control técnico consistirá en la investigación de determinados trabajos de auditoría de cuentas o aspectos de la actividad de auditoría, al objeto de determinar hechos o circunstancias que puedan suponer la falta de conformidad de la actividad de auditoría o de los trabajos de auditoría con lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.") el control de calidad (art. 73 del RAC "... el control de calidad consistirá en la inspección o revisión periódica de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, cuyo objetivo es mejorar la calidad de los trabajos de auditoría, principalmente mediante la formulación de requerimientos de mejora.") busca mejorar la calidad de los trabajos de auditoría futuros, revisando los ya realizados, y ello mediante la formulación, principalmente que no exclusivamente, de requerimientos de mejora y no en vano de conformidad con el art. 76.3 del RAC las actuaciones de control de calidad pueden finalizar también en: "(...) recomendaciones referentes a aspectos detectados en el sistema de control de calidad interno que, sin dar lugar a requerimientos de mejora, resulte conveniente perfeccionar o modificar. Estas recomendaciones no serán susceptibles del seguimiento (...)"

Así, con independencia de que el incumplimiento de los requerimientos de mejora resultantes de un control de calidad den lugar a una infracción grave con sustantividad propia ex art. 34 i) del TRLAC ya que, como hemos visto, la formulación de un requerimiento de mejora no es la finalidad exclusiva prevista normativamente para un control de calidad y con independencia de la finalidad de uno u otro control, ya sea este técnico o de calidad, en la medida que ambos integran el control de actividad, no se puede obviar que el **90.2 RAC** viene a disponer que :

" Cuando se obtengan indicios fundados y debidamente documentados de infracción en el curso de cualquier actuación de control de la actividad de auditoría de cuentas se podrá iniciar el procedimiento sancionador sin finalizar su tramitación "

En la propia exposición de motivos del TRLAC se considera a las actuaciones de control, sin distinción entre técnicas o de calidad, como actuaciones previas en el marco del art. 69.2 de la Ley 30/1992, actual art. 55.2 de LPAC 39/2015 (" En relación con el control y supervisión de la actividad de auditoría de cuentas, se delimitan el alcance y finalidad de la actividad de control de la auditoría de cuentas, diferenciando entre el control de calidad externo, de carácter regular y procedimental, del que pueden derivar la formulación de recomendaciones o requerimientos, cuya falta de seguimiento se tipifica como infracción grave; y el sistema de investigaciones, en el que se incardina el actual control técnico, al objeto de detectar y corregir la ejecución inadecuada de un concreto trabajo de auditoría o actividad del auditor. Las citadas actuaciones de control siguen participando de la naturaleza de actuaciones previas de información, de las contempladas en el art. 69.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, tal como ha puesto de manifiesto la jurisprudencia."), y estas actuaciones previas, cuando se trata de un procedimiento sancionador, tienen como objeto " determinar, con la mayor precisión posible, los hechos susceptibles de motivar la incoación del procedimiento, la identificación de la persona o personas que pudieran resultar responsables y las circunstancias relevantes que concurran en unos y otros.", lo que no se ve enturbiado por el carácter preventivo propio del control de calidad al que se refiere el art. 74 del RAC (" 1. Las inspecciones se ordenarán por los principios de generalidad y periodicidad y tendrán carácter preventivo.

(...)



2. En virtud de su carácter preventivo, las inspecciones, en ningún caso, irán dirigidas a la determinación de hechos o circunstancias que puedan constituir infracciones a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y darán lugar a la formulación de requerimientos de mejora .)

Una cosa es que las actuaciones de control de calidad no vayan tendencialmente dirigidas a determinar infracciones ya que para eso está, en principio, el control técnico y otra muy distinta es que no se extiendan sobre la regularidad legal de la actuación auditora y no en vano la propia Recomendación de la Comisión, de 15 de noviembre de 2000, sobre el control de calidad de la auditoría legal en la Unión Europea: requisitos mínimos, recomendación que está en la base de la DIRECTIVA 2006/43/CE (considerando 4), viene a señalar que:

" 4.2. El control de calidad debe incluir los siguientes temas de comprobación en cada expediente de auditoría:

(...)

- el cumplimiento de las normas de auditoría;

(...) ",

y así la Directiva citada viene a disponer en su art. 29.1 f) que:

"(...) en el alcance del control de calidad, apoyado por la comprobación oportuna de archivos de auditoría seleccionados, deberá incluirse una evaluación del cumplimiento de las normas de auditoría (...).

Por lo que no es ajeno al control de calidad que en el curso de este control preventivo se evidencien hechos indiciarios de infracción que den lugar al correspondiente expediente sancionador que es lo que ha ocurrido en el caso de autos.

La propia recomendación 2008/362/CE de 6 de mayo de 2008 cuyo ámbito se circunscribe a proporcionar orientaciones al control de calidad externo de las auditorías legales (objeto: " 1.La presente Recomendación proporciona orientaciones para la aplicación de sistemas de control de calidad independientes en relación con los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de entidades de interés público de conformidad con los artículos 29 y 43 de la Directiva 2006/43/CE . ") en ningún caso establece una total desconexión entre el control de calidad y el control técnico, ambos enmarcados en la actividad de control propia de la supervisión pública y que puede conducir al ejercicio de la potestad sancionadora y, de contrario, deja patente:

" 21. Un sistema de supervisión pública debería tener derecho , con arreglo a las normas de procedimiento del Estado miembro de que se trate, de adoptar medidas disciplinarias o imponer sanciones a los auditores legales y las sociedades de auditoría .

22. La autoridad pública de supervisión debería, al menos, informar al público oportuna y adecuadamente sobre las medidas disciplinarias o las sanciones definitivas impuestas a los auditores legales y a las sociedades de auditoría en relación con la ejecución de las auditorías legales. Debería identificar al auditor legal o la sociedad de auditoría de que se trate y describir las principales deficiencias por las que se han impuesto dichas medidas o sanciones ."

La tesis del recurrente conduciría al absurdo de que cualquier posible infracción evidenciada en el curso de un control de calidad nunca sería sancionable sino meramente reconducible mediante requerimientos de mejora o recomendaciones, algo que no resulta de la literalidad ni del espíritu de la norma, tanto nacional como comunitaria, ya que, como acertadamente se indica en la resolución sancionadora, el concreto art. 29 de la Directiva/2006/43/CE de 17 de mayo de 2006 se limita a establecer los criterios mínimos a cumplir por el sistema de control de calidad que ha de implementarse por los Estados miembros, sin que de su texto y contexto como hemos visto, pueda deducirse la imposibilidad de que de un control de calidad se derive un procedimiento sancionador por incumplimientos detectados siendo que son múltiples los aspectos tratados en dicha Directiva en relación al control de calidad incluido el de los sistemas efectivos de investigación y sanción, y de ahí la improcedencia de plantear cuestión prejudicial al TJUE que se interesa, en aras supuestamente de lograr una interpretación uniforme, siendo que la normativa nacional se adecua plenamente a la normativa comunitaria en lo que interesa al caso.

5.- VULNERACIÓN DEL DERECHO A NO DECLARAR CONTRA SÍ MISMO, AL FUNDARSE LA IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN EN LA INFORMACIÓN/DOCUMENTACIÓN OBTENIDA COERCITIVAMENTE EN EL MARCO DEL CONTROL DE CALIDAD.

Partiendo de lo dicho en el fundamento jurídico antecedente y en particular de la consideración de las actuaciones de control, sin distinción entre técnicas o de calidad, como actuaciones previas en el marco del art. 69.2 de la Ley 30/1992 actuaciones que sirven para conocer las circunstancias del caso concreto y la conveniencia o no de iniciar el procedimiento, no es criterio determinante de fraude de ley el que los datos



obtenidos o aportados durante las diligencias previas fueran los que básicamente sirvieran para dar lugar a la sanción una vez abierto el procedimiento sancionador, que es lo que se viene a denunciar, pues si las diligencias se adaptan a la finalidad recogida (art. 12 del RD 1398/1993 entonces vigente y actual art. 55 de la LPAC 39/2015) pueden ser por si mismas reveladoras del hecho a sancionar y de las personas responsables sin necesidad de posterior actividad probatoria (Véase al efecto la S. TS de 17-4-2007 -recurso de casación 3755/03 - en el ámbito de protección de datos). De ahí precisamente la previsión del art. 90.2 del RAC cuando, sin necesidad de concluir la actuación de control de actividad, se dé lugar al inicio de un procedimiento sancionador si se obtienen " *indicios fundados y debidamente documentados de infracción* " .

En ningún caso puede considerarse, por principio, que la aportación de los papeles de trabajo referentes a cada trabajo de auditoría y la contestación a los requerimientos de información lleva consigo la emisión de una declaración o confesión directamente inculpativa.

Como ha señalado el TC en Sentencia de Pleno de 2-10-1997, nº 161/1997, Rec. 4198/1996 , las garantías frente a la autoincriminación no alcanzan a la facultad de sustraerse a las diligencias de prevención, de indagación o de prueba que proponga la acusación o que puedan disponer las autoridades judiciales o administrativas.

En lo que concierne a ámbito de la auditoría de cuentas, el art. 25 del TRLAC viene a determinar que:

" 1. *El auditor de cuentas firmante del informe de auditoría, la sociedad de auditoría así como los socios de ésta, los auditores de cuentas designados para realizar auditorías en nombre de la sociedad de auditoría y todas las personas que hayan intervenido en la realización de la auditoría estarán obligados a mantener el secreto de cuanta información conozcan en el ejercicio de su actividad, no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de las de la propia auditoría de cuentas, sin perjuicio del deber de denuncia contemplado en el art. 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal .*

2. *No obstante lo anterior y sin perjuicio de lo que se establezca en las cláusulas del contrato de auditoría podrán, en todo caso, acceder a la documentación referente a cada auditoría de cuentas , quedando sujetos a la obligación establecida en el apartado anterior:*

a) *El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, tanto en el ejercicio de las funciones legalmente atribuidas de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas , como a efectos de la cooperación internacional prevista en los arts. 42 y 43.*

(...) .",

Estableciéndose en los art. 27 y ss un sistema de supervisión pública regido por el ICAC entre cuyas responsabilidades se integra el control de calidad, el sistema de investigación y el régimen disciplinario.

Precisamente en el ejercicio del control de la actividad de auditoría de cuentas, tanto control de calidad como técnico, según dispone el art. 28.2 del TRLAC: " *El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, y de las entidades a que se refieren los arts. 17 y 18, cuanta información estime necesaria para el adecuado cumplimiento de las competencias que tiene encomendadas . Con el fin de obtener dicha información o de confirmar su veracidad, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá realizar cuantas investigaciones o inspecciones considere necesarias . Las personas físicas y jurídicas comprendidas en este apartado quedan obligadas a poner a disposición del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas cuantos libros, registros y documentos, sea cual fuere su soporte, éste considere precisos, incluidos los programas informáticos y los archivos magnéticos, ópticos o de cualquier otra clase .", y la no colaboración puede ser sancionada como infracción muy grave ex art. 33.c) del TRLAC (" *La negativa o resistencia por los auditores de cuentas o sociedades de auditoría al ejercicio de las competencias de control o disciplina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o la falta de remisión a dicho Organismo de cuanta información o documentos sean requeridos en el ejercicio de las funciones legalmente atribuidas de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, de conformidad con lo establecido en el art. 28 "*) o grave 34. d) del TRLAC (" *La falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta. "*) .*

El TC en su sentencia de Pleno de 23-12-1993, nº 386/93, Rec. 1632/1988 , de la cual se hace cita en la resolución recurrida, en su FJ 5, viene a señalar:

<<"(...) Las auditorías de cuentas tienen notable relevancia frente a terceros, y las leyes obligan a determinadas entidades a realizarlas en ciertos supuestos, y en no pocos casos con carácter periódico. Todo ello justifica objetiva y razonablemente que se prevea un control técnico de las auditorías, pues es claro que si ciertas



entidades vienen obligadas a realizarlas, y de ellas se siguen efectos frente a terceros distintos de los administradores de las entidades auditadas, preciso es controlar que tales auditorías se realicen siguiendo unos determinados criterios que garanticen su fiabilidad, pues de otra forma los objetivos perseguidos por la norma -proporcionar una información rigurosa, objetiva y completa sobre la situación de la entidad auditada- no podrían alcanzarse.

La atribución de ese control a un organismo público está, igualmente, objetiva y razonablemente justificada. Siendo los poderes públicos los que establecen la obligación de someterse a auditorías y regulan los efectos de éstas en persecución de un interés público, cual es el de garantizar el cumplido conocimiento de los interesados - accionistas, acreedores, posibles compradores, etc.- de la situación económica de las entidades, nada obsta a que el control tendente a garantizar la fiabilidad de las auditorías se encomiende, también, a un organismo público que, por serlo, está sometido (artº 103.1 CE) al servicio objetivo de los intereses generales. (...)

El control técnico viene exigido, como se dijo en el apartado anterior, por la necesidad de asegurar que las auditorías de cuentas se realicen, precisamente, con el método y en la forma adecuada para garantizar su fiabilidad, y de suerte que puedan surtir los efectos que les son propios. Es obvio que tal control no podría llevarse a cabo si no se puede acceder a la documentación de base, pues sólo el contraste de tal documentación con la auditoría realizada permite verificar la corrección técnica de ésta. La posibilidad de acceder a la documentación tiene, pues, una justificación objetiva, razonable y proporcionada, en especial si se considera que, según lo previsto en el artº 14.2, en relación con el artº 13, el ICAC viene obligado a mantener el secreto.

El que la negativa a remitir la documentación sea constitutiva de una infracción administrativa es un mecanismo tendente a asegurar la efectividad y viabilidad del control. Su previsión en una norma con rango de ley, y la precisión de la conducta descrita, la dota de las exigencias de congruencia, rango, tipificación precisa y proporcionalidad exigibles. Nada hay, por consiguiente, en estos preceptos que se oponga a la Constitución, pues es claro que el legislador es libre de otorgar la potestad sancionadora a un ente público cuando, como es aquí el caso, concurre una relación de sujeción especial, derivada, una vez más, de los efectos que se otorgan a las auditorías y de la obligación legal de realizarlas (...) ">> (sic con el añadido del subrayado)

En conclusión, es la normativa la que obliga a los auditores a dar al ICAC la información que sea necesaria para el control de actividad como derivada lógica de las facultades que corresponden al ICAC y, si de esa documentación se desprende la comisión de una infracción, el ICAC debe, necesariamente, proceder al ejercicio de la potestad sancionadora que tiene encomendada ya que las investigaciones y las sanciones apropiadas ayudan a prevenir y a corregir la inadecuada ejecución de una auditoría legal.

La propia DIRECTIVA 2006/43/CE de constante cita, en su art. 30 determina que:

"< i>1. Los Estados miembros se asegurarán de que existan sistemas efectivos de investigación y sanciones para detectar, corregir y prevenir la ejecución inadecuada de la auditoría legal.

2. Sin perjuicio de los regímenes de responsabilidad civil de los Estados miembros, estos contarán con sanciones efectivas, proporcionadas y disuasivas con respecto a los auditores legales y a las sociedades de auditoría, cuando las auditorías legales no se realicen con arreglo a lo dispuesto con vistas a la aplicación de la presente Directiva.

3. Los Estados miembros establecerán que las medidas adoptadas y las sanciones impuestas a los auditores legales y sociedades de auditoría tengan la oportuna difusión pública. Las sanciones incluirán la posibilidad de retirar la autorización."

6.- VULNERACIÓN DEL DERECHO A SERVIRSE DE LOS MEDIOS DE PRUEBA NECESARIOS PARA LA DEFENSA EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR: INFRACCIÓN DEL ART. 24 CE .

Este argumento ha de rechazarse ya que argumentalmente se reconduce a cuestionar la valoración que de la prueba se hace en la resolución sancionadora, cuestión distinta a la de la posibilidad de alegación y aportación de pruebas que ha sido escrupulosamente respetada en el procedimiento sancionador de autos.

En lo que atañe a los documentos aportados extemporáneamente, el artículo 67 del RAC viene a indicar que:

"El auditor de cuentas o sociedad de auditoría deberá poner a disposición o remitir al personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designado a tal efecto, en el plazo que se establezca en cada caso, la totalidad de los papeles de trabajo y, en su caso, los libros, registros, la documentación o información que, atendiendo a la finalidad perseguida, se le requiera. Cuando la información se hallara en soportes informáticos, se deberán poner a disposición del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas los medios adecuados que posibiliten el examen y verificación de dicha información.



En los controles de la actividad de auditoría de cuentas, se entenderá que no existe más documentación e información. en relación con la previamente requerida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que la aportada por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría. A tal efecto se procederá mediante diligencia a identificar los papeles de trabajo o documentación entregada o remitida."

En el caso a estudio, mediante Diligencia de 18-12-2013 se requirió a los auditores a los efectos de que procediesen a la entrega de la totalidad de los papeles de trabajo correspondiente a las auditorías individuales y consolidadas del ejercicio 2012 del Banco Popular y Grupo Consolidado.

Los auditores procedieron a dar cumplimiento a tal requerimiento y a entregar esta documentación el 23-1-2014 (la entrega se hizo sin salvedad alguna).

En cuanto al Anexo 5 de las alegaciones al Informe Provisional del Control de Calidad, alegaciones presentadas el 20-2-2015 más de un año después de dar cumplimiento al requerimiento de aportación documental (anexo que comprende documentación adjunta compuesta por dos encuadernaciones denominadas: a) revisión del PPA y b) test de deterioro del fondo de comercio, y que obran en el expediente administrativo como Doc 5, Doc 5 anexo 5 a) y Doc 5 anexo 5 b)) documentación que quedó aportada al expediente sancionador mediante acto del Instructor de 6-7-2015, y otros documentos, particularizadamente del documento 7110-6900 " *Análisis de los criterios de asignación del ajuste de valor razonable a realizar en relación a la combinación de negocios con Banco Pastor* " documento reconocido como documentación interna de la entidad auditada en las alegaciones a la propuesta de resolución (" *incluso muestra el logo del Banco* ") y que la recurrente vino defendiendo como prueba sustantiva en la medida que en su página 10 incluía una nota manuscrita " *Ok con recalcu realizado* " en relación a un ajuste positivo de activos de "Floor cartera de Préstamos BP" a valor razonable que supone 302 millones de euros, la resolución sancionada cuestiona el valor probatorio de estos documentos, no solo por la remisión tardía exclusivamente imputable a la parte y sin que haya causa que avale que no fueran aportados de inicio, sino también porque de dicha documental tampoco constaba la evidencia que afirman los auditores haber obtenido ya que en esa documentación entregada posteriormente no constan referencias a los papeles de trabajo entregados inicialmente al ICAC, ni en los inicialmente entregados constan, así mismo, referencias a estos entregados con posterioridad, ni están fechados, ni se incluye quién los ha elaborado ni quién los ha firmado, por lo que difícilmente pueden considerarse los mismos como papeles de trabajo que son los que en definitiva deben de sustentar los trabajos de auditoría realizados ex art. 24 del TRLAC, criterios que se comparten plenamente por la Sala y que son omitidos por la pericial de parte al pretender avalar la existencia de evidencia adecuada y suficiente con base a los mismos.

Por otro lado esas conclusiones auditoras manifestadas en anotaciones manuscritas con referencias diversas entre tildes a la conformidad con los métodos, hipótesis, cálculos, cuantificaciones etc, ticks de auditoría, no estaban soportadas en los papeles de trabajo, ya que no constaba la realización de pruebas que hubiesen permitido obtener a los auditores evidencia adecuada y suficiente sobre la co rrección de los métodos, hipótesis, cálculos, cuantificaciones etc, que en su caso vendrían a determinar la correcta contabilización de la operación de fusión por absorción. Nada dice al respecto la pericial de parte.

Al particular del documento 7110-6900, recogido en su original dentro de la resolución sancionadora de base, se valora en cuanto a la infracción imputada " *Este documento muestra que el auditor está de acuerdo en el cálculo que supone un ajuste positivo de 302 millones de euros, pero no se indica, como ha hecho el recalcu, por lo que tampoco consta si ha sido revisado y no puede ser supervisado por este Instituto . 8 (pág. 83) " documentación interna de la entidad auditada en la que constan las conclusiones de los auditores mediante notas manuscritas, sin que estas conclusiones estén soportadas en los papeles de trabajo, al no constar en estos, ni la descripción de las pruebas realizadas, ni la comprobación y valoración de los datos utilizados para la determinación del valor razonable de los activos y pasivos, ni la valoración de razonabilidad de las hipótesis, ni la aplicación de procedimientos para descartar la posible existencia de sesgos tal y como prescriben las NTA sobre la obtención de evidencia y la NTA sobre valor razonable, dejando todo suficientemente documentado tal y como indica la NTA sobre documentación del trabajo ."* (pág. 111).

En cuanto al anexo 5, en la resolución sancionadora, pág. 108, se viene a señalar:

" Sobre este documento ya se hizo constar en la Propuesta de Resolución, que consistía en un archivo "Excell" en papel, en el que no constan referencias a la pruebas realizadas, ni responde a ninguna prueba que conste en el programa de trabajo, en el que se contienen datos numéricos cuya procedencia y justificación no resultan soportados. Este archivo no contiene la fecha en la que se suponen se han realizado las comprobaciones, ni por tanto pudo aportar alguna evidencia antes de la conclusión del trabajo de auditoría, tampoco se indica quien lo ha realizado, ni quien lo ha supervisado, por lo que no tendría la consideración de papel de trabajo, ya que carece de las características propias que vienen a definir los papeles de trabajo en la sección 2.6 de las NTA, anteriormente reproducidas. En este Anexo 5, el Documento "Revisión PPA Documento 1 Revisión del ajuste de



valor razonable" reproduce la página 4 del Documento 7110-6900, siendo el contenido de esta página, el resumen de asignación del valor razonable por conceptos, que a continuación se reproduce, añadiendo una columna a este cuadro en la que se indica "Verificación cuadro" de los importes incluidos en la columna PE, y referencias a pestañas, (Ver pestaña 2.1.1 C, 2.1.A.I, 2.1.O.A) que no están incluidas en esta documentación que aportaron a las alegaciones al Informe provisional de control de calidad, que fue incorporada al expediente a la que los auditores aluden en sus alegaciones entregada posteriores os papeles .

Por lo tanto, esta documentación posteriormente aportada no proporciona evidencia, ya que lo único que consta como prueba realizada es que se han cuadrado los importes, pero ni siquiera de indica con que importes se han cuadrado y si se tiene en cuenta los datos que constan en la nota 7 de la memoria de las cuentas individuales o en la nota 32 de la memoria de las cuentas consolidadas

Por otro lado en cuanto a la temporalidad en la aportación documental, acierta la resolución recurrida cuando viene a afirmar que:

" La aportación extemporánea crea la falta de certeza respecto a la existencia de los mismos en la fecha en que los auditores concluyeron su auditoría del ejercicio, mediante la firma del informe de auditoría, al suponer dicha aportación una manifestación contradictoria a la actuación previamente realizada por los propios auditores, y no constar en los papeles de trabajo inicialmente aportados referencia alguna a la documentación aportada ." (sic)

Ya en la Sentencia de esta Sala, Sección 6ª, de 21-7-2004 (Rec. 641/2003) se viene a determinar que:

<<" La argumentación transcrita dada por el ICAC es absolutamente ajustada a derecho, y por ello debe ser íntegramente confirmada .", argumentación que venía a señalar que: "(...) Teniendo en cuenta lo anterior y las razones que seguidamente se exponen, en la medida en que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas solicitó a los auditores en los términos transcritos en el primero de los Fundamentos de derecho y que los auditores entregaron los papeles de trabajo solicitados, como los únicos existentes en relación a los solicitados, debe participarse de la conclusión alcanzada en la Propuesta en cuanto que la aportación de nuevos papeles de trabajo supone una contradicción con las propias declaraciones de los interesados, de tal suerte que no puede tenerse constancia de la verdadera existencia de la documentación antedicha en el momento de la realización del trabajo de auditoría, al no existir ningún motivo fundado para no haber sido aportada cuando le fue requerida por este Instituto.

En efecto, los nuevos papeles de trabajo aportados durante la tramitación del presente expediente no pueden tener el mismo valor probatorio que los papeles de trabajo aportados inicialmente en virtud de la solicitud realizada por este Instituto, por la falta de certeza que se tiene respecto a su existencia en aquél momento , especialmente cuando, como ocurre en el caso que nos ocupa, según se acredita, en los papeles de trabajo aportados inicialmente no existen referencias a los papeles de trabajo aportados en fase de alegaciones, toda vez que, según dispone el apartado 2.6.11 de las Normas Técnicas, es indispensable que los papeles de trabajo se preparen con un adecuado sistema de referencias, que permita al usuario encontrar el origen de la información utilizada", ni tampoco existen verificaciones y conclusiones cruzadas que sirvan de base a la opinión formada, en los términos previstos en las supra citadas Normas Técnicas de Auditoría ." >> (sic con el añadido del subrayado).

7.- FALTA DE MOTIVACIÓN DE LA RESOLUCIÓN SANCIONADORA: SE OMITE UNA RELACIÓN INDIVIDUALIZADA DE LOS HECHOS QUE SE IMPUTAN A PWC, ASÍ COMO DE LAS CONCRETAS NTA INFRINGIDAS.

La simple lectura de la resolución sancionadora, en relación a los demás actos previos que vienen a integrar el expediente sancionador (véase acuerdo de incoación y propuesta de resolución), y de los argumentos de la demanda en cuanto al fondo de la cuestión debatida, que vienen a reproducir los ya efectuados en trámites de alegaciones en el procedimiento sancionador, ponen de manifiesto que se confunde la falta de motivación con la discrepancia en lo resolutoriamente dispuesto en relación a los hechos que se sancionan, hechos que ya venían definidos desde el acuerdo de incoación y que aparecen centrados en el incumplimiento de las NTA referentes:

A. - La obtención de evidencia en relación con el registro contable de la combinación de negocios entre el Banco Popular Español, S.A., y el Banco **Pastor**, S.A. ya que en la documentación aportada por los auditores, no constaba, la realización de pruebas que acreditasen que los auditores habían obtenido evidencia adecuada y suficiente que les permitiese justificar y emitir su opinión sobre la corrección de la contabilización de esta operación, de fusión por absorción (fusión por absorción del Banco Popular sobre el Banco **Pastor**, en la que se adquiere el 100% de los activos y pasivos del Banco **Pastor**, con efectos contables desde 17-2-2012), en cuanto a los valores razonables a los que se contabilizaron los activos y pasivos del Banco **Pastor** y "Adicionalmente, los auditores no han obtenido evidencia suficiente y adecuada en relación con el test de deterioro del citado

fondo de comercio, ni del importe recuperable de la UGE Banca Comercial asignada a aquél (por 8.500 millones de euros, frente al valor contable de 4.500 millones de euros), de modo que no resulta justificada la no necesidad de deterioro, o que no tuviera que deteriorarse con el consiguiente impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias. Dichos saldos respecto a los cuales no consta evidencia obtenida suman en su conjunto el 3,4 % del total activo de las cuentas individuales y un 2,9% de las cuentas consolidada".

Esta operación de combinación de negocios ha supuesto, con incidencia tanto en las cuentas individuales como consolidadas:

(1°) el ajuste a valor razonable del valor inicial de elementos del activo o pasivo al que se encontraba registrado en el Banco **Pastor** contra el Patrimonio neto de este por importes de 3.343.556 miles de euros, en ambas cuentas, por existir diferencias entre el valor en libros en el momento anterior a la compra y los correspondientes valores razonables,

(2°) el reconocimiento de activos intangibles por importe de 243.578 miles de euros en dichas cuentas, que no constaban registrados en el Banco **Pastor** y que afloran como consecuencia de la operación de fusión, por cumplir el criterio contractual-legal (que surjan derechos contractuales o legales) y el criterio de separabilidad; y

(3°) derivado de lo anterior, por la diferencia entre el coste de la combinación de negocios (contraprestación entregada por el Banco Popular) y los activos adquiridos y pasivos asumidos del Banco **Pastor**, la valoración de un fondo de comercio por importe de 1.743.332 miles de euros en las citadas cuentas, fondo que se ha asignado a la UGE Banca Comercial España que fue analizada por un experto independiente.

B. - La obtención de evidencia en relación con fondos de comercio de las UGEs Banco Popular Portugal, S.A., Targo Bank, S.A. y TotalBank, cuyos importes en su conjunto ascienden a 492.721 miles de euros, que representan un 0,33% de las cuentas consolidadas, siendo que estos fondos de comercio solo tienen incidencia en las cuentas consolidadas.

Y ello, con base a lo dispuesto en:

las NTA generales, Resolución ICAD 19-1-1991, secciones 2.5 y 2.6, relativas a la obligación de obtener evidencia y documentarla,

- la Norma Técnica de Auditoría de "estimaciones contables", Resolución ICAC de 24-7- 2001 (apartados 13 a 19)

- la NTA de "valor razonable", Resolución ICAC de 7-10-2010 (4.10 a 4.17, 4.20, 4.21),

- NTA sobre el trabajo de expertos (apartados 6.1 a 6.4),

en las particularidades fácticas y jurídicas que se desarrollan con exhaustividad al tratar cada uno de los hechos en la resolución recurrida.

8.- FALTA DE TIPICIDAD DE LOS HECHOS OBJETO DE SANCIÓN. REGULARIDAD DE LA CONDUCTA DE PWC

A tal efecto en la demanda se viene a defender que las evidencias obtenidas en el trabajo de auditoría " *son suficientes y adecuadas para obtener un juicio razonable sobre las cuentas anuales en su conjunto* " y que la resolución viene a ignorar los criterios de la NTA 2.5 en su apartado 9 y por ello debería haber tenido en cuenta para valorar dicha suficiencia factores indiscutibles como:

" La inexistencia de errores significativos en las cuentas anuales (así lo reconoce la propia resolución impugnada).

El fondo de comercio de Banco **Pastor** apenas suponía un 1,1% del total activo.

El socio firmante de la auditoría de Banco Popular era el mismo desde el ejercicio 2009.

La confianza en el control interno del Banco Popular dado los resultados satisfactorios de las pruebas de cumplimiento.

La supervisión y controles externos a los que estaba sometido el Banco Popular al ser un banco cotizado (Banco de España o CNMV).

La confianza de la que gozaba la Dirección de la entidad por parte del auditor, no habiendo recibido nunca salvedad alguna en los informes de auditoría desde el año 1989.

El riesgo inherente de que existieran errores en las cuentas anuales en la partida a analizar no era significativo dada la experiencia del Banco en la evaluación de las mismas, por la calidad de la información generada por el Banco y por los resultados satisfactorios obtenidos en años anteriores".



Y, en cuanto al nivel de evidencia relativo al fondo de comercio, la recurrente se cuestiona que en otras áreas de la contabilidad auditada que vienen a representar el 70 % del activo tanto en el balance individual como en el consolidado, el ICAC no haya apreciado carencia o infracción de las NTA siendo el mismo nivel de evidencia empleado por la auditora.

Se defiende que:

" El examen de los papeles de trabajo 3240-600, 3240-902 o 3240-960 son ejemplos claros de que el auditor ha manejado documentación diversa, que sirvió para realizar las pruebas de auditoría pero que no se archivaron con los papeles de trabajo. La razón de ello es que, tal y como señala la NTA 2.6.1, los papeles de trabajo son un "compendio de la información utilizada y de las pruebas efectuadas". Un compendio es un resumen, un extracto o síntesis de algo, en nuestro caso de las pruebas de auditoría practicadas. La pretensión del ICAC de que todos los materiales, fuentes, pantallazos de páginas web o documentos utilizados para realizar las pruebas de auditoría se archiven como papeles de trabajo, no sólo es contrario a la citada NTA, sino que supondrían la creación de un archivo documental de tales dimensiones que simplemente convertiría en inabordables e inútiles los papeles de trabajo .

Los papeles de trabajo, en definitiva, han de ser los suficientes para que una persona con un conocimiento razonable del sector en el que opera la entidad auditada, pueda supervisar el trabajo del equipo de auditoría. Parece lógico que una persona sin experiencia -o que cometa los errores graves sobre aspectos sustanciales de la realidad auditada, como los que se cometen en la resolución- requiera una cantidad mayor de evidencias para formar su criterio, que la que precisa un auditor experimentado, como era el caso del equipo de PwC .

(...)

Lo anterior se pone de manifiesto en el reproche realizado por la resolución impugnada al contenido del papel de trabajo 7110-6900, al referirse a la ausencia de datos de los estudios sectoriales, publicados por Oliver Wyman en el marco de los stress test y Asset Quality Review. La experiencia de PwC en este punto está más que acreditada, ya que incluso realizó el Asset Quality Review de Caixabank, Bankia, y Banco de Valencia y posteriormente accedió al resultado de todos los expedientes que tuvieron carácter público. En definitiva PwC en tanto que participó en las pruebas realizadas por Oliver Wyman por encargo del Banco Central Europeo, -igual que cualquier otros auditor de las Big Four- tiene suficiente experiencia como para poder supervisar y entender sin problema alguno el papel de trabajo en cuestión. En tal sentido la evidencia reflejada en dicho papel de trabajo, es suficiente para un auditor experimentado en el sector, en los términos que exige la NTA 2.6.6.e).

(...)

Por otro lado, debe igualmente señalarse que el juicio o la valoración sobre la suficiencia de los papeles de trabajo está imbuido de una enorme subjetividad, pesando las circunstancias personales del sujeto en cuestión: lo que para una persona, con sus propias circunstancias, puede ser suficiente, puede no serlo para otra (...)",

trayendo a colación Acta de la reunión del Comité de Auditoría de Cuentas celebrada el 19 de febrero de 2016 y las diferentes posturas puestas de manifiesto acerca de los hechos investigados en relación al recurrente.

Como ya indicamos en la sentencia de esta Sala y Sección de fecha 20-6-2013 (apelación 19/2013):

<<"...no estamos ante una responsabilidad objetiva por el resultado de la auditoría en la medida que no puede establecerse la mencionada responsabilidad atendiendo exclusivamente a la efectividad de la misma en la consecución de finalidad auditora antedicha pero también ha de partirse de que las auditorías están precisamente para no conformarse con la realidad financiera/contable que pueda ofrecer el auditado incluso cuando esté fraudulentamente preordenada para burlar al auditor, de ahí la actitud de "escepticismo profesional" que se le impone por las NTA y de ahí que la responsabilidad del auditor se establece sobre la base de unos controles que, a las circunstancias del caso, se objetivaran como los adecuados y suficientes en el marco de las normas técnicas de auditoría y es esto lo que permite fijar una imputación sancionable al menos a nivel culposo y siendo en este marco en el que el criterio independiente del auditor no opera como justificación exculpatoria sobre la base de afirmar una mera discrepancia en la elección entre medios que se demuestren adecuados.">> .

Estas conclusiones, plenamente trasvasables al caso, constituyen un punto de partida para afrontar la tipicidad de los hechos imputados y la culpabilidad en los mismos ya que la sanción que nos ocupa no se construye sobre el mayor o menor acierto del informe de auditoría en la conclusión acerca de la fidelidad de la imagen que resulta de las cuentas auditadas sino sobre la base de sí en la realización de los trabajos de auditoría que vienen a sostener el informe se han cumplido o no las NTA, normas técnicas que " *van dirigidas a sentar unas bases que favorezcan el acierto del resultado de los informes de auditoría, y contribuyan de este modo a fortalecer su fiabilidad*" (S. TS 27-10-2004, Rec. 4571/1995), normas técnicas cuyo incumplimiento en el



caso de autos gravita, en general, en la falta de obtención de *evidencia adecuada y suficiente debidamente documentada en los papeles de trabajo*, y sobre la premisa de que como infracción grave no se sanciona cualquier incumplimiento de las NTA sino aquel que "*podiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe*" (art. 34.b) del TRLAC), precepto que, como vemos, se formula en cuanto a potencialidad del efecto que no sobre un resultado efectivo. Es por ello que la sanción impuesta no se establece sobre los márgenes del acierto o desacierto de las conclusiones del informe, aspectos en los que se han centrado las periciales de parte.

Se da por sentado que los papeles de trabajo en su *coherencia, completitud, claridad y precisión* deben servir para soportar el control y supervisión pública del ICAC en las funciones que legalmente tiene encomendadas, órgano cuya solvencia técnica al respecto esta fuera de toda duda ("*los papeles de trabajo deben: (...) e) Hacer posible que cualquier persona con experiencia pueda supervisar en todos sus aspectos, la actuación realizada*" NTA 2.6.6 y "*han de ser lo suficientemente claros para permitir a un auditor sin previo conocimiento de la auditoría en cuestión seguir las incidencias del trabajo y comprobar que la auditoría se ha realizado conforme a lo establecido en las Normas Técnicas*" NTA 2.6.7).

Siguiendo lo señalado por el TS en sentencia de fecha 29-10-2013 (Rec. 4198/2010) el factor decisivo de la sujeción al sistema de control y supervisión públicas es que las labores de revisión y verificación a cargo de los auditores tengan por objeto la elaboración de un informe cuyo destinatario final sea potencialmente el público (los "terceros") vocación y aptitud para garantizar a los "terceros" -esto es, a personas ajenas a la empresa auditada- no necesaria y exclusivamente expertos auditores, que la información contable de dicha empresa goza de fiabilidad en la medida en que refleja la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de aquélla :

<<"Si las actividades de auditoría tienen una dimensión pública innegable -y necesaria- es porque permiten a los "terceros" -por cuyos intereses debe velar la Administración- hacerse su propio juicio a partir de la confianza que pueden depositar en unos profesionales, los auditores, que desde una situación de independencia de la empresa auditada, revisan y verifican las cuentas anuales de ésta, u otros documentos contables, precisamente para poner a disposición de terceros esa información. En contrapartida a esta relevancia "pública" de su actividad se reconoce a los auditores la exclusividad profesional, por un lado, y se adopta un sistema de control y supervisión, también públicas, que implica la posibilidad de imponerles sanciones administrativas de multa, suspensión o inhabilitación en su caso.">>

También en este punto la pericial de parte se aparta injustificadamente del criterio jurisprudencialmente asentado, limitando interesadamente el ámbito de los terceros destinatarios de los informes de auditoría, llegando a afirmar, al concreto de autos, que "*cualquier auditor experimentado del sector bancario que pertenezca a una de las "big four" puede supervisar y entender sin problema alguno lo contenido en el papel de trabajo 7110-6900*" obviando además que el mentado documento carece de los requisitos propios para poderse integrar dentro de los papeles de trabajo y para avalar la existencia de una evidencia adecuada y suficiente en el ajuste reflejado en el mismo (ver lo señalado en el FJ 6 de la presente y todo lo que se desarrolla seguidamente).

Las NTA generales, Resolución ICAD 19-1-1991, recogen las exigencias acerca de la obtención de evidencia (2.5) y la documentación del trabajo (2.6).

Así, la evidencia a la que ha de llegar el auditor es la convicción razonable de que los datos contables expresados en las cuentas anuales están soportados por hechos económicos y circunstancias reales (2.5.2), evidencia adecuada (cualitativamente 2.5.12 y ss) y suficiente (cuantitativamente 2.5.6 y ss) para proporcionar una base objetiva de juicio (2.5.12) resultado de las pruebas de auditoría aplicadas según las circunstancias que concurran en cada caso (2.5.4), tanto pruebas de cumplimiento en cuanto a que los procedimientos de control interno están siendo aplicados en la forma establecida, como pruebas sustantivas dirigidas a comprobar la integridad, exactitud y validez de la información financiera auditada (2.5.19; 2.5.21; 2.5.22; 2.5.23, 2.5.31) a cuyo efecto el auditor debe valorar que los procedimientos aplicados para la obtención de las evidencias sean los convenientes en las circunstancias (2.5.14;) debiéndose reflejar en los papeles de trabajo las verificaciones efectuadas, el resultado y las conclusiones (2.6.10; 2.5.31) sin que los datos contables y en general toda información interna pueda considerarse por sí misma una evidencia suficiente y adecuada (2.5.24) pudiendo llegar incluso a formular salvedades o denegar su opinión si las pruebas no permiten obtener un nivel de evidencia suficiente sobre hechos relevantes (2.5.11). Así "*la evidencia obtenida deberá recogerse en los papeles de trabajo de auditor como justificación y soporte de trabajo efectuado*" (apartado 2.5.31 de las NTA) y "*es indispensable que los papeles de trabajo se preparen con un adecuado sistema de referencias, que permita al usuario encontrar el origen de la información*" (apartado 2.6.11 de las NTA) de tal manera que las cuentas anuales han de contener toda la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada (3.7.5).



De otro lado, las mismas NTA dejan claro las exigencias en relación a los papeles de trabajo donde se va a documentar la evidencia obtenida (2.6) y a tal fin deben comprender la totalidad de los documentos preparados "de manera que, en conjunto, constituyen un compendio de la información utilizada y de las pruebas efectuadas en la ejecución de su trabajo, junto con las decisiones que ha debido tomar para llegar a formarse su opinión" (2.6.1), con indicación de las verificaciones efectuadas, el resultado obtenido y las conclusiones a las que se hubiera llegado (2.6.10), debiendo el auditor (formulación imperativa) conservar todos los documentos que recojan las pruebas efectuadas encaminadas a formar su opinión (2.6.3) con un contenido básico general entre el que se encuentra la " g) Constancia de la naturaleza, momento de realización y amplitud de las pruebas efectuadas, incluyendo los criterios utilizados para la selección y determinación de las muestras, el detalle de las mismas y los resultados obtenidos " (2.6.8) y con un sistema de referencias que permita encontrar el origen de la información (2.6.11).

Resumidamente los papeles de trabajo deben responder a las exigencias de completitud, precisión, claridad, cohesión y concreción en relación a las evidencias obtenidas y las pruebas que las sustentan.

Por tanto, criterio profesional fundado en evidencia suficiente y adecuada solo es el aquel que resulte de los papeles de trabajo de forma clara y precisa ya que no puede entenderse como trabajo de auditoría efectivamente realizado aquel que no consta como soportado y efectivamente reflejado y descrito en los papeles de trabajo. Como ya señalábamos en la Sentencia de esta Sala y Sección de 26-2-2015, Rec. Apelación 39/14:

<< " El auditor tiene que dejar clara constancia de lo que ha hecho, como lo ha hecho, porqué lo ha hecho y en su caso por qué no ha realizado otras actuaciones que pudieran haberse entendido adecuadas en la obtención de la evidencia y más aún si se pretende justificar un obrar razonable y justificado con base a una interpretación, aun distinta, también razonable de las normas de auditoría . ">>

El juicio del auditor debe estar debidamente documentado no solo en sus conclusiones sino en las evidencias que las sustentan y en las pruebas que conducen a las mismas, de ahí que difícilmente puede defenderse con base a las NTA que, como cuestión de juicio profesional, la obligación ha de entenderse cumplida con el archivo de los documentos en los que consten las conclusiones. No en vano el art 24.1 del TRLAC establece que los papeles de trabajo constituyen " las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe ", papeles que de conformidad con las NTA deben recoger las verificaciones efectuadas, el resultado obtenido y las conclusiones a las que hubiera llegado.

El juicio profesional del auditor ha de sustentarse en la evidencia debidamente documentada en su adecuación y suficiencia sin que, de contrario, pueda entenderse que es evidencia suficiente y adecuada aquella que se funda exclusivamente en el juicio del auditor y es por ello que el juicio del auditor no puede suponer << " por sí mismo la inexistencia de infracción, lo que llevaría a la práctica inoperancia de las normas técnicas de auditoría. " >> (S. TS de 6-11-2013, Rec. 4540/2010).

De ahí que la exigencia de documentación (clara, completa, coherente y precisa) se extienda no solo a la conclusión sino también a las evidencias que, por tanto, tienen que estar también debidamente documentadas pues solo así se pueden reivindicar en su adecuación y suficiencia:

<< "(...) La exigencia de que el auditor efectúe o refleje su valoración sobre determinadas circunstancias no supone una indeterminación de la conducta sancionable, puesto que lo que se le pide al auditor (que haga o refleje dicha valoración) es algo perfectamente definido . Otra cosa es que, naturalmente, como tal valoración, la misma pueda ser discutible, pero tales valoraciones pueden y deben justificarse por los auditores mediante las pertinentes referencias a datos y documentación, de tal forma que tanto la inspección ejercida por el Instituto de Auditoría de Cuentas como, en su caso, la revisión jurisdiccional, pueda comprobar la solidez de dichas valoraciones . ">> (S. TS 27-10-2014 Rec. 4571 / 2001)

Es por ello que el juicio del auditor con respecto a lo que constituye una cantidad suficiente de evidencia, que se viene a reclamar en la demanda con base a los criterios desarrollados en la NTA 2.5.9, solo es aquel que resulta de los papeles de trabajo y no el que se pueda construir en el margen del presente recurso y sobre la base de una pericial que se construye sobre unas premisas inaceptables. La premisa para poder reivindicar la razonabilidad de una auditoría es que esté debidamente documentada en la conclusión auditora y precisamente en lo que interesa al caso de autos tenemos conclusiones (" OK ") pero los papeles de trabajo no recogen la base de ello (no en vano, en las alegaciones a la propuesta de resolución, la propia recurrente, cuando viene a defender la existencia de fuentes de información externa utilizadas para alcanzar sus conclusiones, asumió que no consideró necesario archivarlas en los papeles de trabajo).

Conviene tener presente que en el caso de autos los auditores han pretendido justificar la obtención de una evidencia suficiente y adecuada para sus conclusiones con base a la supuestamente proporcionada por



documentación interna de la entidad auditada, documentos internos del Banco Popular en los que constan conclusiones manuscritas (v. gr. " *Ok con recalcuro realizado* " página 10 del papel de trabajo 7110-6900 que viene referido a un ajuste positivo de activos a valor razonable que supone 302 millones de euros, de "Floor cartera de Préstamos BP") cuando de conformidad con la NTA 2.5.24 la información interna no puede considerarse por sí misma evidencia adecuada y suficiente, exigiéndose las pruebas que sean necesarias para la convicción de la razonabilidad de los mismos y sin que consten en los papeles de trabajo aportados las verificaciones y procedimientos realizados por los auditores que les permitan llegar a esas escuetas conclusiones teniendo en cuenta, además, que la NTA sobre "estimaciones contables", resolución del ICAC de 21-7-2001, indica en relación con la verificación de los cálculos en las estimaciones contables que: " 19. *El auditor habitualmente comprobará los cálculos realizados por la dirección. La naturaleza, programación y alcance de sus comprobaciones dependerán de factores tales como la complejidad inherente en el cálculo de la estimación, su evaluación de los procedimientos y métodos utilizados por la entidad en su determinación y su importancia relativa en el contexto de la información financiera* .", por lo que es más que razonable y lógico exigir que el " OK " a un ajuste positivo de 302 millones de euros, debiera haber dejado en los papeles de trabajo soporte del cálculo realizado y más aun teniendo en cuenta que los auditores fijaron la materialidad para ajustes en 5 millones de euros en cuentas individuales y 5,3 millones de euros en consolidadas y una cifra de importancia relativa a efectos de informe de 50,6 millones de euros en las cuentas individuales y de 53,9 millones de euros en las cuentas consolidadas.

La NTA sobre valor razonable, Resolución ICAC de 7-10-2010, exige la obtención de evidencia en cuanto a la determinación del valor razonable (2.1), imponiendo al auditor el diseño de procedimientos de auditoría en respuesta a la evaluación del riesgo de que pudiera existir un error o irregularidad significativo en relación con la determinación del valor razonable realizada por la entidad incluyendo la posibilidad de que existan diferencias sesgadas, de forma intencionada o no, (clara plasmación del principio de escepticismo que ha de regir la labor auditora), procedimientos (4.10) que deben cubrir la evaluación de si el método de valoración era el adecuado teniendo en cuenta las circunstancias específicas y la normativa vigente (4.12 y 4.13), la razonabilidad de las hipótesis significativas manejadas por la Dirección (4.14 a 4.16), y si los métodos han sido aplicados de forma uniforme en el tiempo y consistente con otras estimaciones contables similares (4.17). De igual manera la NTA sobre la utilización de trabajos de expertos independientes, Resolución ICAC 20-16-1996, si bien remite a la responsabilidad del experto las hipótesis y métodos seleccionados así como su aplicación, impone al auditor la comprobación de que el experto ha utilizado las fuentes de datos apropiadas a cada circunstancia de cara a obtener la seguridad razonable que los datos son completos y adecuados a la finalidad solicitada al experto y, siempre que sea posible, obtener una adecuada comprensión de las hipótesis y métodos seleccionados por el experto para determinar su razonabilidad.

No olvidemos que la integración de activos y pasivos en el Banco Popular de los activos y pasivos del Banco **Pastor**, supuso un ajuste en el valor de los activos y pasivos integrados por importe de 3.343.556 miles de euros y el reconocimiento de activos intangibles por importe de 243.578 miles de euros, ajustes realizados a valor razonable y los propios auditores calificaron el riesgo de la fusión como significativo sin que de los papeles resulte las pruebas realizadas y procedimientos seguidos para concluir que la corrección contable de los ajustes a valor razonable de los activos y pasivos integrados en el Banco Popular derivados de la combinación de negocios y por lo tanto sobre la correcta valoración de la contabilización en el marco de la norma 43 de la Circular 4/2004 del Banco de España y NIIF 3ª.

Como señala la resolución recurrida no basta con hacer meras descripciones de asientos ni con cuadrar los asientos en la Plataforma del Banco Popular con los de la plataforma del Banco **Pastor** a fecha 16/02/12 (fecha de efectos contables de la combinación de negocios) sin que consten las pruebas realizadas en su caso para verificar y concluir sobre la razonabilidad cada uno de los ajustes a valor razonable y, en cuanto a la revisión del precio pagado por Banco Popular en la adquisición del Banco **Pastor**, se manejó por el auditor un documento emitido por E&Y de fecha 25-1-2013 en el que se hace constar que se trata de " *Borrador sujeto a cambios* " (el que el trabajo se realizara sobre un borrador no se ve solventado por la carta posterior del experto reafirmandose en los resultados) limitándose la verificación del auditor a la conclusión de que " *no era discrepante con la del Banco o con la de este auditor* ".

Por su exhaustividad damos por reproducida la resolución recurrida en el análisis pormenorizado de esos documentos que contienen los Ticks de auditoría manuscritos y la falta de sustento en los papeles de trabajo a los "OK", así como la falta de valoración de diferencias observadas que superaban los umbrales de referencia que los propios auditores se habían fijado en el desarrollo de su labor y en particular de la falta de obtención de evidencia en relación con el test de deterioro de la UGE Banca Comercial en la medida que el documento 3160-2000/4, documento emitido por el Banco Popular y que viene a afirmar un valor en uso de la UGE en torno a 8.500 millones de euros, superior al valor en libros de dicha UGE, se sustenta sobre unas hipótesis (crecimiento moderado de la inversión crediticia, ratio de morosidad, ratio "lan to deposit", crecimiento de depósito de la



clientela y de capitalización del plan de negocio) sin que conste en los papeles de trabajo las pruebas realizadas por los auditores para confirmar tales hipótesis en su razonabilidad, papeles que tampoco contenían el informe de revisión efectuado por E&Y aunque el auditor justifica su conclusión de razonabilidad en la no existencia del deterioro con base al mismo.

En cuanto a la existencia de posturas divergentes y enfrentadas de los miembros del Comité de Auditoría de Cuentas en relación con el contenido de la Propuesta de Resolución está más que tratado en la resolución de alzada, FJ 7:

" Al respecto, y en primer lugar, se hace necesario abordar la naturaleza del Comité de Auditoría de Cuentas y la incidencia que este organismo puede tener en el contenido de la Resolución.

El Comité de Auditoría de Cuentas se encuentra regulado en el artículo 29.2.b) del TRLAC, en el que se establece su naturaleza y composición:

"El Comité de Auditoría de Cuentas es el órgano de asesoramiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en dicha materia. Estará presidido por el Presidente de dicho Instituto y compuesto, en la forma que reglamentariamente se determine, por un máximo de trece miembros designados por el Ministro de Economía y Hacienda con la siguiente distribución: tres representantes del Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones y de la Intervención General de la Administración del Estado; un representante del Tribunal de Cuentas; cuatro representantes de las Corporaciones representativas de auditores; un representante del Banco de España; un miembro de la carrera judicial o fiscal o abogado del Estado o registrador mercantil; un catedrático de Universidad; un analista de inversiones; y un experto de reconocido prestigio en materia contable y de auditoría de cuentas."

Como tal órgano, su dictamen es preceptivo, pero el criterio de este órgano colegiado no tiene carácter vinculante, si bien, y en contra de lo expuesto en el Recurso por los auditores, la Resolución impugnada se ha manifestado de conformidad con la opinión del Comité de Auditoría de cuentas, puesto que las manifestaciones vertidas por cuatro de sus integrantes, no desvirtúan la opinión mayoritaria del resto de sus miembros, ni constituyen el criterio o acuerdo del citado Comité, el cual se adopta o constituye por mayoría de sus votos, según la norma contenida en el artículo 26.4 de la LRJPAC.

De acuerdo con la certificación del Acta acreditativa de la sesión celebrada por el Comité de Auditoría de cuentas del 19 de febrero de 2016 (cuya copia se adjunta), la composición del citado Comité fue la siguiente:

ASISTENTES:

PRESIDENTA:

Dña. Pura

VOCALES:

TRIBUNAL DE CUENTAS

Da. Rosaura

MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

D. Patricio

MINISTERIO DE JUSTICIA

D. Porfirio

ABOGACÍA DEL ESTADO

D. Alberto García González

BANCO DE ESPAÑA

D. Roque

CNMV

D. Simón

DIRECCIÓN GENERAL DE SEGUROS Y FONDO DE PENSIONES

Da. Ana María

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA



D. Victoriano

D. Jose Carlos

CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS

D. Jose Pedro

Da. Ana

A PROPUESTA DEL ICAC

D. Carlos Antonio

SECRETARIO en funciones:

D. Alberto García González, en ausencia de Da. María Pilar Carrato.

La asistencia a dicha convocatoria del Comité de Auditoría de Cuentas el día 19 de diciembre de 2016, fue de 13 miembros, teniendo en este comité derecho de voto los 13, puesto que en esta reunión del Comité, quien ejerció de Secretario, no fue el secretario titular, sino un vocal por ausencia de la Secretaria General, incluyendo el voto correspondiente a la Presidencia, quién ostenta voto de calidad en caso de empate. Como órgano colegiado y dada su composición plural los acuerdos se toman por mayoría (según la citada normativa), plasmándose así la voluntad del Comité. De acuerdo con tal asistencia, la formación de la voluntad se forma con mayoría a partir de 7 votos, si bien de acuerdo con el contenido de la certificación del Acta, dos miembros abandonan la sala ("Da. Ana se ausenta de la sesión, por su relación con la sociedad de auditora PRICEWATERHOUSECOOPERS AUDITORES, S.L. (. . .) D. Porfirio se ausenta de la sesión a las 11,45 horas") sin que por otra parte, al menos éste último, haya aportado manifestaciones para ser consideraras por el resto de los vocales o para ser adjuntada al acta que en su caso levantara.

El contenido de la certificación revela que el expediente y que la Propuesta de Resolución, fue informada en sentido favorable por la mayoría de los miembros del Comité, discrepando únicamente 4 miembros, D. Carlos Antonio y los miembros pertenecientes a las Corporaciones de auditores; a saber, D. Victoriano y D. Jose Carlos (vocales del Instituto de Censores Jurados de Cuentas, a cuya Corporación pertenecen los recurrentes), D. Jose Pedro (vocal del Consejo General de Economistas). No puede entenderse de forma concluyente que el representante del Banco de España citado por los recurrentes tuviera una manifestación en el mismo sentido y con la misma intensidad de discrepancia que los anteriores, toda vez que, como refleja el acta, al manifestar "que considera que resulta complejo llegar a una conclusión clara por las siguientes razones (..) y señalar que "no puede llegar a una conclusión clara", que "deja la conclusión en el aire." en cuanto a la exigencia de documentación y justificación.

Por lo tanto, según lo expresado en el acta, se indica claramente y sin que pueda presentar duda alguna, la mayoría de los miembros del Comité de Auditoría constataron, por tanto, los incumplimientos en la normativa auditora, al manifestarse expresamente en favor de la Propuesta de Resolución o, en su defecto, al no manifestar una opinión contraria a la contenida en la Propuesta de Resolución y de acuerdo con dicho acta varios vocales se manifiestan expresamente a favor con el contenido de la Propuesta. No puede conformar una mayoría, ni por tanto, entender que constituye el criterio del Comité de auditoría de cuentas, la posición formada por 4 miembros (e incluso en el caso más favorable para los interesados, de 5, si se entendiera hipotéticamente al representante del Banco de España incluido en dicha posición -lo cual difícilmente puede sostenerse de la lectura de sus manifestaciones reflejadas en el acta-), del total de los 12 que asistieron y pudieron manifestarse en la reunión en que se debatió el expediente, cuya resolución aquí se recurre.

Es relevante destacar, que en la certificación del Acta de la sesión del Comité de Auditoría del de cuentas del ICAC se indica lo siguiente:

"el Comité informa respecto de la calificación y la declaración de responsabilidad, con base en los antecedentes de hecho y fundamentos de derecho recogidos en la propuesta."

Redunda y apoya lo hasta aquí manifestado el criterio puesto de manifiesto por la Audiencia Nacional, en su sentencia reciente de 7 de julio de 2016 (N° Recurso 2/2016), al responder alegatos similares a los aquí planteados, desestimándolos en los siguientes términos:

"(..) 1.3.- (. . .).

A su vez, las alegaciones opuestas para hacer valer la opinión discrepante puesta de manifiesto por cuatro de los doce miembros del órgano técnico olvidan la norma general del artículo 26.4 de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común . De acuerdo con esta, los acuerdos de los órganos colegiados "serán adoptados por mayoría de votos"; y quedan



plasmados en el acta de la sesión, en la que figura el contenido de los acuerdos adoptados, y "a solicitud de los respectivos miembros del órgano el voto contrario al acuerdo, su abstención y los motivos que la justifiquen o el sentido de su voto favorable". Consta el acta de 14 de marzo de 2013 en la que se expone cual es el contenido de la propuesta de resolución, los motivos de relevancia a juicio de la Presidenta del Comité para la sanción, las opiniones discrepantes y finalmente se concluye que "las omisiones de información en la Memoria y la falta de evidencia son claros; por tanto puede haber cargos más relevantes y otros menos relevantes, pero el conjunto de todos el/os sí es sancionable. No hay documentación que soporte la prueba de que se ha realizado el trabajo que dice que ha hecho, o bien se limita al conocimiento de la entidad auditada o su experiencia en ejercicios anteriores. En cuanto al trabajo en proveedores basado en el enfoque de control interno, se entiende que no es suficiente, no solo porque las pruebas de controles no abarcan todo el ciclo, sino por el peso significativo de esta área (57,46% del pasivo), lo que deberían haber llevado a realizar pruebas adicionales. En consecuencia el Comité, con los matices indicados, manifiesta su opinión respecto de la calificación y se informa de la declaración de responsabilidad, con base en los antecedentes de hecho y fundamentos de derecho recogidos en la propuesta".

El acta es lo suficientemente elocuente, y arroja un contundente resultado acerca de la aprobación de la propuesta, conforme a las normas legales, al ser suscrito el acuerdo por la mayoría de sus miembros. De ahí que el informe haya surtido sus efectos en la forma que establece el artículo 82 y 83 de la Ley 30/1992, es decir, sin carácter vinculante, y atendiendo al parecer mayoritario emitido por el órgano de asesoramiento como era adecuado a tenor del artículo 26.4 del mismo texto legal. El motivo ha de decaer, pues no existe ninguna norma que otorgue a la opinión de los vocales discrepantes la relevancia que pretende darle el apelante. Debe insistirse por tanto en que se trata de un órgano colegiado con funciones de asesoramiento, y que dada su composición plural los acuerdos se adoptan por mayoría, plasmándose de esta forma la voluntad del Comité.

SEGUNDO.- 2.1.- El segundo motivo que conforma el recurso se refiere, de acuerdo con la exposición del apelante, a la segunda línea argumental que había defendido en su demanda; a saber, la existencia de discrepancias técnicas que excluyen la tipicidad de la infracción. Y así, alega que la sentencia razona que "la parte demandante pretende que ante una cuestión netamente técnica y la disparidad de criterios entre la empresa auditora y la Administración nos inclinemos por su parecer cuando éste no se encuentra sustentado por ningún informe técnico". Lo que pretende sostener, por el contrario, es que en este caso, existe una discrepancia técnica en el seno del propio organismo público, el ICAC, al que corresponde como función fundamental establecer los usos profesionales de auditoría internacionalmente aceptados, en cuya elaboración tiene una intervención preponderante el Comité de Auditoría. Es cierto que no ha aportado una prueba pericial, pero el recurso no se basa en la confrontación del criterio de mis representados o de eventuales peritos (que personalizarían intereses privados) con el del Presidente del ICAC (defensor del interés público), sino en la constatación de la existencia de una discrepancia dentro del propio organismo público, en cuyo seno varios de los miembros del máximo órgano consultivo avalan como profesionalmente correcta la actuación profesional de mis representados y tachan de incongruente e infundada la propuesta del Presidente. Y cita, la sentencia la STS Nº 5251/2013, de fecha 29/19/13 (CENDOJ 28079130032013100296).

2.2.- La Abogacía del Estado argumenta mediante la cita de la Jurisprudencia y las Normas Técnicas de Auditoría (NTA). Y así entiende que la existencia de una discrepancia jurídica que permita ahuyentar la culpabilidad requiere la justificación, y que se precisen los concretos puntos polémicos que suscita la discrepancia, aportando la alternativa interpretativa. A su vez, reitera que las NTA exigen el soporte y justificación del trabajo realizado, lo que comprende la totalidad de los documentos utilizados, pruebas que tienen por objeto la obtención por parte del auditor de la evidencia adecuada y suficiente sobre la integridad exactitud y validez de la información financiera de la empresa auditada.

2.3.- Debemos reiterar cuanto hemos expresado acerca de esa sentencia y la adopción de acuerdos por los órganos colegiados, reiterando que el Comité de Auditoría es un órgano de asesoramiento (artículo 29 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas) de carecer técnico. Sus conclusiones técnicas pueden ser rebatidas, sin duda, pero como bien afirma la sentencia de instancia, la naturaleza del órgano y el carácter técnico de sus informes requiere una prueba del mismo carácter que evidencie sin lugar a dudas que el órgano indicado, sobre cuyas conclusiones se adopta el acuerdo sancionador, ha errado o desconocido las normas técnicas que son de aplicación.

Nada de ello ha sucedido en este supuesto, no solo porque no hay prueba en tal sentido; sino porque el apelante silencia que la mayoría de los miembros del Comité ha aceptado las conclusiones que han motivado la sanción.

Quiere ello decir que existe una opinión claramente mayoritaria acerca de los hechos sancionables y su calificación técnica, y que esta no queda empañada por la presencia de sendos votos discrepantes. El motivo debe desestimarse pues no comporta tampoco una vulneración legal o de la jurisprudencia que permita considerar la pretensión de la parte apelante. La sentencia de instancia se hace eco de la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2005 en la que se analiza el peso de la prueba pericial, en el marco del control



jurisdiccional que compete a la Sala, cuando lo que se ha de valorar son informes de carácter técnico emitidos por órganos administrativos de la misma naturaleza. A ella nos remitimos con el fin de evitar reiteraciones innecesarias que nada aportarán al debate.

(. .). "

En suma, la Resolución del ICAC ahora recurrida se dictó, oído el Comité de Auditoría de Cuentas y de conformidad con la opinión de dicho Comité aprobada por mayoría de sus miembros, siendo así que, en relación con la declaración de responsabilidad por la comisión de una infracción con la calificación de grave, tan sólo 4 miembros en minoría discreparon en relación con los incumplimientos imputados. 8 (Sic con la única salvedad que la referencia que se hace a la S. TS referencia que ha de entenderse a la sentencia de fecha 30-3-2005 (Rec. 5179/2002) ya que en la transcripción literal de la Sentencia de esta Sala y Sección de 7-7-2016, correspondiente a la apelación 2/2016 , se arrastra el error de la sentencia de instancia confirmada en la que dicha sentencia del TS se cita con fecha inexacta)

9.- FALTA DE TIPICIDAD: INDEBIDA CALIFICACIÓN DE LOS HECHOS COMO INFRACCIÓN GRAVE.

En la demanda se viene a construir este motivo sobre " la insuficiente motivación que contiene la resolución para calificar como grave la infracción " (sic).

Al efecto la resolución sancionadora, FJ3, se viene a decir:

" (...) procede determinar la infracción en que dichos incumplimientos incurren de entre las tipificadas, bien como infracción grave prevista en el artículo 34.3.b) del TRLAC vigente en el momento de producirse los hechos, "incumplimiento de normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe", bien como infracción leve prevista en el artículo 35.a) del mismo texto legal "cualesquiera acciones u omisiones que supongan incumplimiento de las normas de auditoría y que no estén incluidas en los apartados anteriores". Esta "posible causación del efecto significativo" constituye el elemento diferenciador entre el tipo de infracción grave citado y la infracción leve tipificada en el artículo 35.a) del TRLAC.

En relación con la calificación de la infracción, los auditores no comparten la calificación propuesta señalando la "indebida calificación jurídica de la infracción" y que de existir alguna infracción sería leve y por lo tanto estaría prescrita.

Para apreciar la concurrencia de esta infracción grave se precisa la incidencia de los siguientes elementos: incumplimiento de las normas de auditoría y potencialidad de causar un efecto significativo sobre el resultado del trabajo de auditoría y, por tanto, del informe.

La presencia del primer elemento, incumplimiento de las normas de auditoría, no genera dudas conforme a lo que ha resultado probado hasta aquí.

En cuanto al segundo, potencialidad de causar un efecto significativo, ha de precisarse que la potencialidad no requiere la materialización del enunciado efecto significativo, ni su acreditación tal y como tiene reconocida la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencias de 8 de abril de 2008 , de 30 de marzo de 2005 y 16 de mayo de 2002), las cuales señalan expresamente que no se "... requiere la acreditación de la efectiva causación de daños, sino la aptitud para provocarlos".

Según jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo (Sentencias de 8 de abril de 2008 , de 30 de marzo de 2005 y de 16 de mayo de 2002), la apreciación de la concurrencia de la infracción grave en los incumplimientos normativos constatados, **"no requiere la acreditación de la efectiva causación de daños, sino la aptitud de provocarlos."**

Según la sentencia de la Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2005, "el riesgo de perjuicio patrimonial que exige la infracción tipificada en el apartado c) del artículo 16.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas " -se refiere la sentencia a la Ley 19/1988, de 12 de julio, cuyo art 16.2 c) tipificaba como infracción grave el incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera causar perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada- "no precisa de una intensidad ni magnitud especiales, sino tan sólo que la vulneración de las normas técnicas posea virtualidad para ocasionar un daño efectivo".

En el artículo 34.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas , esa noción de virtualidad sigue presente, si bien no se trata ya de la virtualidad de la infracción para causar un perjuicio patrimonial a terceros, sino para afectar significativamente al resultado del trabajo y al informe. Ello no implica, como señala la reciente sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso administrativo núm. 12 de 11 de noviembre de 2015 que la Resolución sancionadora de este Instituto "deba contener un informe paralelo con aplicación de las normas incumplidas por el infractor ni, menos aún, una reformulación de las cuentas, algo que no compete al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas".



Así, la Audiencia Nacional, en la reciente Sentencia de 20 de junio de 2012, ante el alegato de que los incumplimientos constatados no tenían efecto significativo, señaló lo siguiente:

"El informe de auditoría no solo va dirigido a la entidad auditada, sino también a terceros, y es un medio para que todo interesado conozca la situación patrimonial de la entidad auditada, por e/lo es necesario asegurar que el informe de auditoría manifiesta la imagen fiel de la entidad, de ahí la necesidad de respetar el contenido y estructura del informe como garantía de su conocimiento por posibles interesados.

Por ello, la falta de claridad y certeza en la actividad auditora que reflejan las imputaciones realizadas a la recurrente, pueden inducir a error a terceros con el consiguiente perjuicio económico, al llevarles a la adopción de decisiones financieras que de conocer con precisión y ser preciso el resultado de la auditoría no hubiesen adoptado.

Por tanto en relación con el efecto significativo no requiere la materialización de dicho enunciado, sino la posible causación de dicho efecto, de tal modo que la acreditación de la causación de dicho efecto significativo, en el caso de producirse podría constituir únicamente, en su caso, una circunstancia agravante de la responsabilidad del infractor, pero nunca el elemento del tipo del ilícito preciso para apreciar la concurrencia de éste."

Precisado lo anterior, procede examinar si los incumplimientos señalados de las normas de auditoría pudieran tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo, es decir, el informe de auditoría, es decir si, como consecuencia de la inadecuada o insuficiente ejecución del trabajo o la incorrecta redacción del informe de auditoría en que se hayan plasmado los incumplimientos de Normas Técnicas de Auditoría, el informe emitido sobre la fiabilidad de las cuentas anuales auditadas no tiene el suficiente fundamento al no estar justificado ni soportado en el trabajo realizado, o es, en aspectos significativos, incorrecto al no recoger o recoger de forma deficiente salvedades o contener una incorrecta opinión, de forma que con ello se estuviese transmitiendo una idea inexacta, no adecuada o no fundada, respecto a la verdadera y real situación de la auditada (lo que se denomina "imagen fiel"), con lo que resultaría afectada significativamente la propia finalidad a la que va dirigida la actividad de revisión y verificación en la que consiste todo trabajo de auditoría de cuentas .< o:p>

En este sentido se han pronunciado numerosas sentencias de la Audiencia Nacional (de 16 de octubre de 2013, de 21 de enero de 2008, de 14 de diciembre de 2007, de 11 de julio de 2008 y de 2 de julio de 2007). La dictada con fecha de 30 de marzo de 2010 se ha pronunciado en términos similares, siendo confirmado dicho criterio por el Tribunal Supremo en la citada Sentencia de 19 de julio de 2013 :

"La referencia contenida en el precepto citado de "efecto significativo sobre el resultado" contiene un concepto jurídico indeterminado, que si bien no presupone elección entre dos indiferentes jurídicos, otorga a la Administración un margen de apreciación en orden a concretar los elementos que va a tener en cuenta para garantizar que su decisión viene apoyada en una realidad fáctica que garantiza la correcta tipificación de los hechos cometidos.

En numerosas sentencias de esta Sala (sentencias de 21 de enero de 2008, - recurso 213/06 -, 14 de diciembre de 2007 recurso 19/2006, sentencia de 10 de julio de 2008 - recurso 206/2006 -, 11 de julio de 2008 - recurso 141/07-, de 2 de julio de 2007 - recurso 564/2005 -) hemos declarado que "el efecto significativo sobre el resultado del trabajo exige una incidencia en el mismo que lo desvirtúe mediante una alteración importante de su contenido, en relación al que resultaría de no haberse infringido las normas técnicas".

La sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2009 (recurso de casación núm. 6279/2006) perfila el concepto señalando:

"La concreción aplicativa del tipo infractor del artículo 16.3 b) de la Ley de Auditoría de Cuentas, tras la reforma por la Ley 44/2002, en cuanto exige que el incumplimiento de las normas de auditoría "pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo JI, por consiguiente, en su informe", como pone de relieve el Abogado del Estado en su escrito de oposición, debe contextualizarse considerando la naturaleza y finalidad que caracteriza la actividad de auditoría, que trata de otorgar el máximo grado de confianza, transparencia y fiabilidad a la información auditable, en cuanto representativa de la situación patrimonial, financiera y económica de la entidad auditada, según expone el Tribunal Constitucional en la sentencia 386/1993, de 23 de diciembre (RTC 1993\386), de modo que queden integradas aquellas conductas que supongan inobservancia relevante de las normas de auditoría, que se refieren al trabajo realizado JI, por tanto, a la evidencia obtenida, y que son imputables a la falta de planificación o la inadecuada o incorrecta planificación y ejecución, así como las debidas a la falta de comprobación de la fiabilidad de la información disponible, y aquellas que inciden en la elaboración y emisión del informe y que revelan que carece de la fundamentación requerida para reflejar la imagen fiel de la empresa auditada 11 Ya no exige la acreditación de si puede producir potencialmente un perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada, y, por tanto, incurre en contradicción in terminis, ya que al reconocer como hechos probados el incumplimiento de las normas de



auditoría que afecta a cuestiones relevantes, como la falta de planificación sobre la ejecución del trabajo, la falta de evidencia respecto del inmovilizado, los deudores, las subvenciones, que no pueden ser considerados como meros incumplimientos formales, y que son determinantes de desvirtuar la labor auditora, en cuanto que no permite conocer la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Cooperativa auditada, resulta improcedente que concluya su razonamiento con la afirmación de que la conducta imputada es subsumible en la infracción leve tipificada en el artículo 16.4 a) de la Ley de Auditoría de Cuentas".

Por tanto según esta sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2009 el incumplimiento de las normas de auditoría tiene un efecto significativo si afecta a cuestiones relevantes, que no puedan ser considerados como meros incumplimientos formales y que son determinantes de desvirtuar la labor auditora, en cuanto que no permite conocer la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad auditada sin que se exija. la acreditación de si puede producir potencialmente un perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada.

(. . .)"

En el mismo sentido, cabe destacar lo indicado en la sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de octubre de 2013 en los siguientes términos:

"(...) los incumplimientos de las normas de auditoría imputados al auditor son susceptibles de causar un efecto significativo sobre el resultado del trabajo, ya que debe tenerse presente la relevancia pública y los efectos que tiene la actividad de auditoría al emitirse un informe que debe causar efectos "frente a terceros" (artículo 11 de la LAC) y la función de dicha actividad de otorgar el máximo grado de confianza, transparencia y fiabilidad a la información auditada, validando la razonabilidad de dicha información".

(...), las deficiencias observadas en el informe de auditoría en las que se constata falta de evidencia adecuada y suficiente en relación con determinados extremos, así como la falta de constancia de determinadas circunstancias previstas en el RAC, son claras y dado que el efecto significativo no requiere la materialización de dicho enunciado, sino la posible causación de dicho efecto, de tal modo que la acreditación de la causación de dicho efecto significativo, en el caso de producirse podría constituir únicamente, en su caso, una circunstancia agravante de la responsabilidad del infractor, pero nunca el elemento del tipo del ilícito preciso para apreciar la concurrencia de éste."

Igualmente, la Audiencia Nacional, entre otras en Sentencia de 16 de junio de 2009, señala "el efecto significativo seguido es -como bien subraya el Abogado del Estado, en línea con lo declarado reiteradamente por la Sala-potencial y se produce siempre que el incumplimiento de las normas técnicas de la auditoría sea de tal naturaleza que sea susceptible de provocar una alteración importante de su contenido en relación al que se hubiera emitido en caso de no haberse producido los incumplimientos detectados".

Por tanto, de acuerdo con lo hasta aquí expuesto, debe precisarse que la calificación como infracción grave requiere la concurrencia de la **susceptibilidad de efecto significativo sobre el trabajo y el informe de auditoría**, de suerte que **pueda resultar desvirtuado mediante una alteración importante de su contenido** en relación al que habría resultado de haberse cumplido las Normas Técnicas de Auditoría.< o:p>

La acreditación de la causación de dicho efecto significativo, en el caso de producirse, podría constituir únicamente, en su caso, una circunstancia agravante de la responsabilidad del infractor, pero nunca el elemento del tipo del ilícito preciso para apreciar la concurrencia de éste.

Y lo anterior resulta si, como consecuencia de la indebida planificación, la inadecuada o insuficiente ejecución del trabajo o la incorrecta redacción del informe de auditoría en que consistan los incumplimientos de Normas Técnicas de Auditoría constatados, **el informe** emitido sobre la fiabilidad de las cuentas anuales auditadas **no tenga el suficiente fundamento al no estar justificado ni soportado en el trabajo realizado, o que el informe emitido sobre la fiabilidad de las cuentas anuales auditadas sea en aspectos significativos incorrecto al no recoger dicho informe o recoger de forma deficiente salvedades o una incorrecta opinión**, afectando significativamente a la propia finalidad a la que va dirigida la actividad de revisión y verificación en que consiste el trabajo de auditoría.

Y ello sucede en aquellos casos en que los auditores no han realizado el trabajo de auditoría con el debido detalle, no obteniendo suficiente y adecuada evidencia, que es la base para formular la opinión de auditoría, por lo que estaban o podían estar dejando de verificar aspectos importantes y de detectar errores o irregularidades que, de ser constatados, tendrían que haber sido puestos de manifiesto en su informe de auditoría. Si el trabajo realizado constatado en papeles de trabajo carece del suficiente fundamento para servir de base a la opinión emitida en el informe de auditoría, podría afectar significativamente al trabajo realizado y al informe emitido, siendo los incumplimientos detectados determinantes de desvirtuar la labor auditora, en cuanto no permite conocer la imagen fiel de la auditada para emitir el informe de auditoría.



En el presente caso, y al objeto de determinar la infracción en que incurren los concretos incumplimientos de normas probados en la presente Resolución, ha de significarse en relación a estos, lo siguiente:

- En primer lugar, y en relación con las auditorías realizadas sobre las cuentas anuales individuales y consolidadas, los incumplimientos de los auditores consistentes en no haber obtenido evidencia adecuada y suficiente en relación con la operación de combinación denegocios del Banco, y en concreto con la correcta contabilización de esta operación que ha supuesto: (1º) el ajuste a valor razonable del valor inicial de elementos del activo o pasivo al que se encontraba registrado en el Banco **Pastor** contra el Patrimonio neto de este por importes de 3.343.556 miles de euros, en ambas cuentas; (2º) el reconocimiento de activos intangibles por importe de 243.578 miles de euros en dichas cuentas, que no constaban registrados en el Banco **Pastor** y que afloran como consecuencia de la operación de fusión, por cumplir el criterio contractual-legal (que surjan derechos contractuales o legales) y el criterio de separabilidad; y (3º) derivado de lo anterior, la valoración del fondo de comercio, por importe de 1.743.332 miles de euros en las citadas cuentas.

Adicionalmente, los auditores no han obtenido evidencia suficiente y adecuada en relación con el test de deterioro del citado fondo de comercio, ni del importe recuperable de la UGE Banca Comercial asignada a aquél (por 8.500 millones de euros, frente al valor contable de 4.500 millones de euros), de modo que no resulta justificada la no necesidad de deterioro, o que no tuviera que deteriorarse con el consiguiente impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Dichos saldos respecto a los cuales no consta evidencia obtenida suman en su conjunto el 3,4 % del total activo de las cuentas individuales y un 2,9% de las cuentas consolidada. Al respecto debe señalarse que, siendo dicha evidencia la base para formular la opinión de auditoría y al no constar la realización de un trabajo de auditoría con el suficiente y debido detalle, los auditores podrían estar dejando de detectar errores o irregularidades que, de haber sido detectadas, habrían de haber sido puestas de manifiesto en su informe de auditoría, o podría recoger circunstancias que no lo debieran de haber sido si se hubiese observado las normas de auditoría, afectando significativamente al trabajo e informes realizados; por lo que la opinión emitida estaría **careciendo esencialmente de fundamento suficiente**.

Por tanto, **el trabajo de los auditores no queda soportado en la obtención de evidencia adecuada y suficiente sobre aspectos muy relevantes** correspondientes a la revisión de las cuentas auditadas, por lo que el informe de auditoría emitido carece significativamente de la fundamentación necesaria que debería haberse obtenido para su emisión, siendo dichas faltas de evidencia susceptibles potencialmente de tener un efecto significativo sobre el informe emitido al afectar a áreas y magnitudes relevantes de las cuentas auditadas.

- En segundo lugar, se aprecian en relación con las cuentas consolidadas, los incumplimientos de los auditores consistentes en relación la valoración dada a los fondos de comercio a las UGEs Banco Popular Portugal, Targo Bank y TotalBank, cuyos importes en su conjunto ascienden a 492.721 miles de euros, que representan un 0,33% de las cuentas consolidadas:

En relación con estos saldos, primero, los auditores no han reflejado en los papeles de trabajo que hubieran tenido un conocimiento de los controles internos asociados a la realización de los test de deterioro, lo que les hubiera permitido conocer el riesgo de error e irregularidad asociado a la determinación del valor recuperable de la UGE, para llevar a cabo un correcto diseño de las pruebas de auditoría a realizar en función de esos riesgos de error o irregularidad. Y segundo, no consta que los auditores hayan obtenido evidencia en relación con el test de deterioro de estos fondos de comercios, ni del importe recuperable de las UGES a las que se les ha asignado los fondos de comercio, a efectos de determinar la necesidad de su deterioro.

En relación con el primero de dichos incumplimientos, debe señalarse que si los auditores no realizan una adecuada planificación y no se determinan correctamente y en función de dicha adecuada planificación las pruebas de auditoría a realizar, la evidencia obtenida carecería del suficiente grado de fundamento para soportar y sustentar la opinión emitida sobre la razonabilidad del saldo o área correspondiente, por lo que dicha opinión podría haber sido sustancialmente distinta de haberse realizado la planificación adecuadamente, afectando consecuentemente al informe emitido.

En relación con el efecto significativo de la planificación del trabajo de auditoría, ha tenido ocasión de pronunciarse la Audiencia Nacional, que en su Sentencia de 23 de septiembre de 2009 (Fundamento Jurídico 7º) expresa lo siguiente:

"SÉPTIMO.- También expone la parte actora en su escrito de recurso de alzada y reitera en el de demanda, que no concurre el segundo de los requisitos de la infracción grave descrita por el artículo 16.3 b) LAG, que consiste en que los incumplimientos de las NTA "pudieran tener un efecto significativo" sobre el resultado del trabajo del auditor y, por tanto, sobre su informe.



La Sala no comparte tal criterio, pues es claro que los incumplimientos de la NTA, a la vista de su naturaleza e importancia, tienen entidad suficiente para integrar el requisito del tipo infractor de poder tener un efecto significativo sobre el resultado del trabajo del auditor y, por tanto, sobre su informe.

Así, las deficiencias tan importantes en el cálculo de la cifra de materialidad, y la falta de evaluación de los sistemas de control interno tiene una clara proyección sobre la corrección y fiabilidad del trabajo y, por tanto, sobre la opinión emitida por el auditor en su informe, pues naturalmente de haberse utilizado una cifra de importancia relativa acorde con las NTA la evidencia obtenida y la opinión sobre las distintas áreas podía haber sido distinta, como también podía haberlo sido si se hubieran revisado los sistemas interno"

En cuanto al segundo de los incumplimientos, procede remitirse a lo señalado en primer lugar en cuanto a la ausencia de fundamento suficiente del trabajo y opinión alcanzada.

Una vez expuestos los incumplimientos y su relevancia, a los efectos de determinar si son susceptibles de "tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe", debe tenerse en cuenta además lo siguiente:

De un lado, lo señalado por la citada Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2009, en el sentido que su aplicación al caso concreto requiere que deba "debe contextualizarse considerando la naturaleza y finalidad que caracteriza la actividad de auditoría, que trata de otorgar el máximo grado de confianza, transparencia y fiabilidad a la información auditable, en cuanto representativa de la situación patrimonial, financiera y económica de la entidad auditada, según expone el Tribunal Constitucional en la sentencia 386/1993, de 23 de diciembre, de modo que queden integradas aquel/as conductas que supongan inobservancia relevante de las normas de auditoría, que se refieren al trabajo realizado y, por tanto, a la evidencia obtenida, y que son imputables a la falta de planificación o la inadecuada o incorrecta planificación y ejecución, así como las debidas a la falta de comprobación de la fiabilidad de la información disponible, y aquellas que inciden en la elaboración y emisión del informe y que revelan que carece de la fundamentación requerida para reflejar la imagen fiel de la empresa auditada."

De otro lado, que los incumplimientos no deben valorarse aisladamente, sino en su conjunto, siendo así que la concreción aplicativa de este segundo elemento puede derivar y deriva del **efecto acumulado de todos los incumplimientos señalados**, tal como apreció la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 30 de marzo de 2011, citando otra del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2008, en los siguientes términos:

"la infracción sancionada por la resolución de la que trae causa el presente recurso no está determinada por cada cargo en particular, sino por el conjunto de los mismos y que, por tanto, lo que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha considerado que constituye la infracción prevista en el citado artículo 16.3.b) de la Ley de Auditoría es una serie de conductas que suponían el incumplimiento de diversas normas técnicas de auditoría en diversos aspectos de la actuación auditora inspeccionada. Esta circunstancia tiene, como es evidente, una relevancia indiscutible, puesto que relativiza la importancia de cada cargo aisladamente considerado y, pone de manifiesto que la alegada interpretación razonable de las normas no es tal, puesto que yerra el auditor recurrente en su apreciación no una sino cinco veces. Y como señaló igualmente el Alto Tribunal incluso aunque pudiese entenderse que en alguno de los sectores o áreas en los que su informe careció de evidencia adecuada y suficiente pudiese considerarse que la interpretación fue razonable, esto tendría consecuencias en su caso en la gravedad de la sanción no en la exculpación del único cargo por el que ha sido sancionado".

De acuerdo con lo hasta aquí expuesto, cabe apreciar que los incumplimientos constatados incurridos por los auditores conlleva **el posible efecto significativo en el trabajo de auditoría y en el informe**, como consecuencia la inadecuada planificación de los fondos de comercio indicados y de la insuficiente e inadecuada evidencia probada en relación a los saldos citados, que supone que el 3,4% del total activo de las cuentas individuales y el 3,3% del total activo de las cuentas consolidadas auditadas, respectivamente. Por ello, el trabajo de auditoría realizado como el informe emitido podía estar desvirtuado al poder tener un **contenido sustancialmente diferente** del que se hubiera alcanzado de haberse realizado conforme a lo establecido en las Normas Técnicas de Auditoría.

Teniendo en cuenta lo hasta aquí puesto de manifiesto, en este caso, el efecto acumulado de los incumplimientos señaladas llevan a concluir que **el contenido del trabajo ha sido sustancialmente distinto del que se hubiera obtenido de haberse observado las normas incumplidas, al ocasionar un posible efecto significativo**: No puede considerarse que las deficiencias señaladas, sean aspectos meramente documentales, no sólo por lo probado en cuanto al tipo de incumplimientos se refiere, sino también por la entidad de los mismos, encuanto que desvirtúan la labor y finalidad del trabajo de auditoría en relación con los saldos citados.

Con el conjunto de estos incumplimientos se estaría afectando en consecuencia a la finalidad propia de todo trabajo e informe de auditoría de otorgar el máximo grado de fiabilidad, al transmitir o llevar a los destinatarios



del informe (incluidos terceros) a una falsa confianza e inexacta percepción sobre la situación patrimonial y financiera y sobre los resultados de la auditada, entendiéndose acreditado con ello, la concurrencia del posible o potencial efecto significativo sobre el trabajo realizado, que se requiere para integrar las conductas que nos ocupan en la infracción grave.

En consecuencia, lo hasta aquí puesto de manifiesto permite concluir que los incumplimientos constatados de la normativa reguladora de la actividad auditora en relación a los hechos probados en el Fundamento de Derecho Segundo anterior de esta Propuesta de Resolución con ocasión de las auditorías de cuentas anuales individuales del ejercicio 2012 de la sociedad "Banco Popular Español, S.A.", y la auditoría de cuentas consolidadas de "Grupo Banco Popular, S.A." cuyos informes de auditoría fueron emitidos el 28 de febrero 2013 correspondiente al ejercicio 2012, pudieron dar lugar a **"un efecto significativo sobre el resultado del trabajo y, por consiguiente, en su informe"**, razón por la cual, deben ser declarados constitutivos de la INFRACCION GRAVE tipificada en el artículo 16.3.b) de la Ley de Auditoría de Cuentas, vigente en el momento de producirse los hechos, por cada uno de los trabajos de auditoría por "incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe", **al haber derivado dichos incumplimientos en un trabajo e informe con un contenido sustancialmente diferente al que hubiera resultado de no haberse incurrido en los referidos incumplimientos**. 8

La extensa transcripción de lo expuesto viene a reflejar una motivación más que suficiente, que aunque no sea compartida por el recurrente sí lo es por la Sala, en su precisión en lo que al concreto del caso viene a suponer el efecto significativo que los incumplimientos de las NTA detectados pudieran (potencialidad) tener sobre el resultado del trabajo de auditoría, elemento que remite a la configuración de la infracción como grave.

Vemos que la resolución desarrolla el alcance de dichos incumplimientos en su repercusión por un lado en las cuentas anuales individuales y consolidadas tanto en lo que respecta a la combinación de negocios como en lo concerniente al fondo de comercio de la UGE Banca Comercial y, por otro lado, en cuanto a las cuentas consolidadas en lo que respecta a la valoración dada a los fondos de comercio de las UGEs Banco Poùlar Portugal, Targo Bank y TotalBank.

Conviene tener presente que las cifras manejadas para avalar el efecto significativo no atienden a lo que el fondo de comercio del Banco Popular y UGEs represente en relación al activo en cuentas consolidadas (1,4 %) e individuales (1,1%) (en el caso aislado del fondo de comercio del Banco Popular este fondo de comercio representaba el 1,1% del activo) según lo que consta en la página 60 de la resolución sino a la incidencia que pudieran haber tenido los incumplimientos de las NTA en los informes ya que en lo que respecta a las cuentas individuales y consolidadas, se atiende al acumulado de los incumplimientos (suma) que viene a ser del 3,4% del total del activo en cuentas individuales y 2,9% de las consolidadas y se está trabajando sobre los saldos respecto de los que no consta evidencia obtenida no solo en fondo de comercio - test de deterioro e importe recuperable de la UGE banca comercial en 8.500 millones de euros frente a un valor contable de 4.500 millones - sino también en la operación de combinación de negocios, y, en lo que respecta a las cuentas consolidadas, además de la repercusión de los ajustes en las cuentas individuales, los incumplimientos se centran en la valoración de los fondos de comercio de las UGEs (un conjunto de 492.721 miles de euros) que viene a representar un 0,33%.

Tanto la propuesta de resolución como la resolución sancionadora manejan las mismas cifras para centrar la relevancia de los incumplimientos, relevancia que además ha de ser establecida en el acumulado de todos ellos. Así en las cuentas individuales y consolidadas se resalta la falta de evidencia en la contabilización de la combinación de negocios, combinación que supuso ajustes al valor razonable del valor inicial de elementos del activo o pasivo al que se encontraba registrado en el Banco **Pastor** contra el Patrimonio neto de este por importes de 3.343.556 miles de euros, el reconocimiento de activos intangibles por importe de 243.578 miles de euros en dichas cuentas, que no constaban registrados en el Banco **Pastor**, y la valoración del fondo de comercio, por importe de 1.743.332 miles de euros en las citadas cuentas. Ello no se ve confundido ni negado por el hecho de que la propuesta de resolución, pág. 169, para valorar la relevancia del fondo de comercio, que no de los incumplimientos respecto del mismo, venga a señalar que: *"...la generación de un fondo de comercio por importe de 1.743.332 miles de euros a 31/12/2012 hay que considerarla con un peso relevante al suponer ese fondo el 1,1 % del total del activo en las cuentas individuales y en las consolidadas"* (sic con el añadido del subrayado). De igual manera cuando la propuesta de resolución maneja los porcentajes del 2,9% y 2,8% lo hace en el particularizado de la concreta contabilización del deterioro en la estimación de la Banca Comercial, deterioro *"... que según su valor contable asciende a 4.500 millones de euros que supone el 2,9% del total del activo en cuentas individuales y el 2,8% de las cuentas consolidadas..."*.

En cuanto al argumento centrado en la supuesta contradicción interna en la que incurre la resolución con la afirmación centrada en la afirmación de que *"el posible efecto significativo en el trabajo de auditoría y en el informe, como consecuencia de la inadecuada planificación de los fondos de comercio indicados y*



de la insuficiente e inadecuada evidencia probada en relación a los saldos citados, que supone que el 3,4% del total activo de las cuentas individuales y el 3,3% del total activo de las cuentas consolidadas auditadas, respectivamente " (pág. 231) vemos que los porcentajes vienen desglosados en las páginas 228 y 229, que el 3,4% y el 3,3% resultan del efecto acumulado, y singularmente en lo que viene a suponer en cuentas consolidadas resulta del efecto adicionado del fondo de comercio de las UGES (2,9% + 0,33%)

10.- APARTADO CUARTO DEL FALLO: ACTO DE CONTENIDO IMPOSIBLE .

Al respecto, la resolución sancionadora viene a disponer:

" CUARTO.- A tenor de lo establecido en el apartado 37.3 del TRLAC, la imposición de dicha sanción llevaría además aparejada su incompatibilidad de los auditores con respecto a las cuentas anuales de la sociedad Banco Popular Español, S.A. y Grupo Banco Popular, S.A. correspondientes a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiere firmeza en vía administrativa".

En contra de lo defendido, NO es cierto que se haya impuesto una sanción no prevista por la Ley ya que dicho apartado de la parte dispositiva de la resolución sancionadora atiende a lo que viene determinado por el art. 37.3 del TRLAC cuando normativamente se viene disponer que: " **Cuando la imposición de una sanción por infracción muy grave o grave sea consecuencia de un trabajo de auditoría de cuentas a una determinada entidad, dicha sanción llevará aparejada la prohibición al auditor de cuentas o sociedad de auditoría de realizar la auditoría de cuentas de la mencionada entidad correspondiente a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa . "**

Estamos ante una consecuencia sancionadora accesoria a la calificación de la infracción como grave o muy grave en aquellos casos en que los hechos sancionados respondan a un trabajo de auditoría de una determinada entidad.

La resolución es evidente y clara en lo que dispone a este respecto, partiendo de que:

- a) estamos ante una consecuencia legalmente marcada,
- b) de que las dos infracciones que se constatan son graves (bastaría una sola para imponerla),
- c) ambas están vinculadas con los trabajos de auditoría en relación a las cuentas consolidadas e individuales del Grupo Banco Popular y Banco Popular 2012,
- d) las dos se imponen tanto a la sociedad auditora como al socio auditor firmante del informe, y
- e) sin olvidar que de toda prohibición se deriva una incompatibilidad legal para llevar a cabo lo prohibido por lo que las dudas terminológicas que viene a suscitar la demanda por la redacción dada en la resolución sancionadora a esta consecuencia legal en la utilización de la palabra incompatibilidad en lugar de prohibición y del tiempo verbal condicional " llevaría " en lugar del imperativo " llevará " no son nada más que ininteligencias meramente subjetivas.

11.- NON BIS IN ÍDEM: SE SANCIONAN DOS VECES UNOS MISMOS HECHOS

Es evidente que existen dos auditorías distintas con dos informes, uno referido a las cuentas consolidadas del Grupo Banco Popular 2012 y otro referido a las cuentas individuales del Banco Popular 2012. Nada impone que el trabajo y la opinión del auditor en uno determinen el trabajo y la opinión del auditor en otro de tal manera que incluso pueden efectuarse por auditores distintos e independientes.

Tenemos por tanto dos hechos distintos - dos auditorías referidas a dos sujetos auditados distintos- que en su caso darían lugar a dos infracciones encuadrables en el mismo tipo sancionador y cometidas, en este caso, por el mismo sujeto infractor por lo que no existe vulneración del non bis in ídem aunque coincidan las NTA incumplidas, el año y el sujeto infractor y sin que tampoco, en el particular del caso, ante la pluralidad de hechos, podamos hablar de un concurso medial (" Cuando de la comisión de una infracción derive necesariamente la comisión de otra u otras ") ni tampoco de una infracción continuada que remite a una pluralidad de acciones que infringen el mismo o semejante precepto administrativo y aparecen realizadas " en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión " ex art. 4-6 del RD 1398/1993 , actual art- 29.6 de la LRJSP 40/2015, siendo de interés la similitud de " modus operandi " (término propio del ámbito penal pero suficiente ejemplificativo al caso) con las consecuencias sancionadoras que en su caso pudieran derivarse de lo previsto en el art. 74 del CP .

Es evidente que en ambos hechos sancionados es el mismo el sujeto infractor y que ambas auditorías se desarrollan en una clara conexión espacio-temporal pues ambas se refieren al ejercicio 2012, pero además de ser distinto en sujeto auditado (lo cual no sería obstáculo para afirmar una infracción continuada), las singulares infracciones de las NTA en relación a los hechos auditados no se transponen en su integridad de



las cuentas individuales a las consolidadas (supuesto ya examinado por esta Sala y Sección en la sentencia 26-2-2015 apelación 39/2014, sentencia que el recurrente cita) ya que en el caso de autos el fondo de comercio en las cuentas consolidadas del Grupo Banco Popular en el resultado de la combinación de negocios no está constituido exclusivamente por el fondo de comercio del Banco **Pastor** en las cuentas individuales del Banco Popular (1.743.332 miles de euros) pues las cuentas consolidadas remiten también y además a unos incumplimientos singularizados que no se recogen en las cuentas individuales, en el concreto la valoración de los fondos de comercio de las UGEs Banco Popular Portugal, Targo Bank y TotalBank, por importes conjuntos de 492.721 miles de euros, relevantes en cuanto a que por sí mismos representaban el 0,33 % de las cuentas consolidadas y superan ampliamente los umbrales de relevancia fijados por los propios auditores en su trabajo.

12.- COSTAS

De conformidad con el art. 139-1 de la LRJCA de 13 de julio de 1998, en la redacción posterior a la reforma operada por la Ley 37/2011 de 10 de octubre, en materia de costas rige el principio del vencimiento de tal manera que las costas se impondrán a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones sin que sea apreciar que el caso presentara serias dudas de hecho o de derecho (conviene tener presente la amplia y pormenorizada respuesta que, fáctica y jurídicamente, se ha dado al recurrente en vía administrativa hasta el punto de que la demanda es, en su mayor parte, mera reiteración de argumentos que se arrastran, en su concreta formulación, desde las alegaciones al acuerdo de iniciación y la jurisprudencia ya obrante al caso en cuanto a las exigencias de las NTA en relación a los papeles de trabajo).

FA LLO

En atención a lo expuesto la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de **PRICEWATERHOUSECOOPERS AUDITORES, S.L.** contra la resolución del Ministerio de Economía y Competitividad a que las presentes actuaciones se contraen, y **confirmar** la resolución impugnada por su **conformidad** a Derecho.

Con imposición de costas al recurrente.

Atendiendo a la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, la presente es susceptible de **RECURSO DE CASACIÓN** que habrá de prepararse ante esta Sala en el plazo de **TREINTA DÍAS** a contar desde el siguiente al de la notificación y que podrá ser admitido a trámite si presenta *interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia* en los términos que se determinan en el art. 88 de la LJCA, *lo que habrá de fundamentarse específicamente, con singular referencia al caso, en el escrito de preparación que, además, deberá cumplir con los requisitos que al efecto marca el art. 89 de la LJCA y cumplir con las especificaciones que al afecto se recogen en el Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE 6-7-2016).*

Con la notificación de la presente se le participa que el TS ha acordado (AUTO 1-3-2017) que, con arreglo a la previsión contenida en el artículo 89.2.c) LJCA, en supuestos de incongruencia omisiva de la sentencia que se pretende combatir, los recurrentes en casación, como presupuesto de procedibilidad, y antes de promover el recurso han de intentar la subsanación de la falta por el trámite de los artículos 267-5 LOPJ y 215-2 LEC. En caso contrario el recurso podrá ser inadmitido en ese concreto motivo.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la ley orgánica 6/1985, de 1 de junio del Poder Judicial.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.