



Roj: **ATS 7120/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:7120A**

Id Cendoj: **28079130012019200996**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **21/06/2019**

Nº de Recurso: **2101/2019**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FERNANDO ROMAN GARCIA**

Tipo de Resolución: **Auto**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo

Contencioso-Administrativo

Sección: PRIMERA

AUTO

Fecha del auto: 21/06/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2101/2019

Materia: ECONOMIA Y COMPETITIVIDAD

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Inadmisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Fernando Roman Garcia

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 3

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M. Concepción Riaño Valentín

Secretaría de Sala Destino: 003

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2101/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Fernando Roman Garcia

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M. Concepción Riaño Valentín

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Excmos. Sres. y Excmo. Sra.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D. Rafael Fernandez Valverde



D^a. Maria del Pilar Teso Gamella
D. Wenceslao Francisco Olea Godoy
D. Francisco Jose Navarro Sanchis
D. Fernando Roman Garcia
En Madrid, a 21 de junio de 2019.

HECHOS

PRIMERO.- La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia, con fecha 16 de enero de 2019, por la que desestimaba el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Pricewaterhousecoopers Auditores S.L (en adelante, PWC) y otro, contra la resolución del Secretario General Técnico, por delegación del Ministro de Economía, Industria y Competitividad, de 21 de marzo de 2017, desestimatoria del recurso de alzada promovido contra la previa resolución sancionadora de la Presidencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 16 de junio de 2016.

En la mencionada resolución del ICAC se impuso a la citada entidad dos sanciones de multa -resultando la suma de ambas un importe total de 10.491.978, 89 euros- como corresponsable -junto con su socio auditor- de la comisión de tres infracciones muy graves continuadas (una en concurso medial) tipificadas en el artículo 33.b 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 (TRLAC) consistentes en haber incurrido en un incumplimiento del deber de independencia en relación con los trabajos de auditoría de las cuentas individuales de AENA, con los trabajos de auditoría de las cuentas o estados financieros consolidados de AENA y con los trabajos de auditoría de las cuentas anuales individuales de AENA Desarrollo Internacional S.A.

Por lo que respecta a la tipicidad de la conducta, la Sala recuerda que el deber de independencia a cuyo incumplimiento se refiere el artículo 33 TRLAC se concreta en los artículos 12 y 13 del mismo texto legal, desarrollándose en el artículo 44 del Real Decreto 1517/2011 por el que se aprueba el Reglamento de Auditoría de cuentas los supuestos en que la independencia puede verse afectada: entre ellos, la auto-revisión o la necesidad de llevar a cabo, en la realización del trabajo de auditoría, procedimientos que supongan la revisión o evaluación de resultados, juicios o criterios emitidos previamente por el auditor. Expone asimismo la Sala que los artículos 45 y 46 del citado Reglamento regulan las medidas de salvaguarda que deben adoptarse en caso de identificarse amenazas a la independencia y las causas de incompatibilidad -entre ellas, la llevanza material o preparación de los estados financieros o documentos contables o la prestación de servicios de valoración de actividades empresariales o activos.

Teniendo en cuenta lo anterior, la sentencia descarta en primer lugar que se haya vulnerado el principio de legalidad sancionadora por una pretendida indefinición absoluta del tipo. Con reproducción de la doctrina constitucional sobre la vertiente formal y material de dicho principio, puntualiza la Sala de instancia que, en este caso, se trata de comprobar si la utilización de los conceptos que hace el precepto sancionador aplicado, lo es en relación con nociones 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 (incumplimiento del deber de independencia). Y llega a la conclusión de que "*Del tenor literal del precepto cuestionado 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*".

Trae a colación la Sala de instancia la STS de 30 de abril de 2013 (RC 884/2011), en la que se pone de manifiesto que el artículo 13 TRLAC enumera, de forma no exhaustiva, determinadas causas que son consideradas *ex lege* como contrarias a la independencia, constituyendo no un listado exclusivo de supuestos, sino un listado de los supuestos mínimos de incompatibilidad. Por ello, subraya la sentencia del Tribunal Supremo, no existe inconveniente en la existencia de un desarrollo reglamentario sobre el contenido específico de la noción de *toma de decisiones*, descartando, asimismo, que el artículo 46 del Reglamento amplíe indebidamente el concepto de *llevanza material o preparación de estados financieros*. Existe, por tanto, suficiente precisión normativa del tipo sancionador, pasando a analizar la sentencia si en el caso concreto de autos puede defenderse -como pretenden los recurrentes- que no ha existido esa colaboración del auditor claramente incompatible con las funciones que tiene atribuidas.

Y desde la perspectiva de ese análisis, la Sala considera que se ha probado de forma clara e indiscutible la vulneración de ese deber de independencia por actuaciones del auditor que han implicado una *auto-revisión*



al haber participado en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada en la elaboración de los estados financieros, lo que se produce claramente (artículo 13 del TRLAC y RAC Real Decreto 1517/2011) en la prestación de servicios de contabilidad y en la prestación de servicios de auditoría interna, sin adoptar las medidas de salvaguarda adecuadas.

Entiende la Sala de instancia, a partir del análisis de la prueba practicada, que es evidente que no se está sancionando por la realización de puntuales y particularizados ajustes que los auditores puedan haber sugerido a la auditada en el desarrollo del proceso de auditoría -proceso continuo, de cara a lograr que la contabilidad sea una imagen fiel (y que como tales y en todo caso deberían haber dejado constancia en los papeles de trabajo)-, sino por el alcance general de esa toma de responsabilidad en la elaboración de los estados financieros que viene a comprometer gravemente su independencia. A lo que se añade que, en ninguno de los casos, se han aportado por la recurrente los componentes (por ejemplo, documentación contable consolidada) que, inicialmente, le fueron remitidos por AENA y sobre los que dice haber realizado su actividad meramente de revisión o asistencia técnica. Considera acreditado que los recurrentes han cooperado o participado en la elaboración de documentos contables efectuando propuestas de ajustes y rectificaciones concretas.

En cuanto al elemento subjetivo del injusto del tipo del artículo 33.b) del TRLAC y la concurrencia del dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable, la sentencia considera que en la resolución sancionadora del ICAC existe valoración sobrada de la concurrencia de *negligencia inexcusable* como plus culpabilísimo al que remite el tipo en su calificación como muy grave. Existe, por tanto, una motivación adecuada y suficiente que remite a las especiales condiciones del sujeto infractor respecto de los actos que integran el tipo sancionador, y, resumidamente, se viene a afirmar la negligencia de los auditores (profesionales singularizados en su formación); negligencia que lo es, además, en grado de inexcusable o grave ya que el tipo sancionador del artículo 33.b) del TRLAC no remite a la simple inobservancia sino a la omisión de la diligencia debida; "*deber de independencia del auditor que en este caso resulta claramente incumplido al haber prestado de forma, sucesiva y reiterada, servicios que suponen la colaboración en la preparación de la contabilidad de la entidad auditada, lo que supone desatender a las más elementales cautelas y atenciones que se imponen en consideración a la importante función encomendada*".

Finalmente, por lo que atañe a la sanción impuesta, manifiesta la Sala de instancia que las dos infracciones muy graves sancionadas responden, en su diferenciación, a las cuentas auditadas, existiendo auditorías distintas, con informes singularizados, de distintos años, unas referidas a las cuentas consolidadas y otras a las individuales de AENA y otras para AEDI. Se trata, al entender de la Sala de instancia, de hechos distintos cometidos por el mismo sujeto infractor que remitirían a la infracción continuada si se apreciara que aparecen realizadas "*en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión*", lo que no acontece en este caso. Descarta, asimismo, que se haya producido una vulneración del principio de proporcionalidad pues unos hechos por sí mismos pueden ser determinantes de una infracción muy grave y, a su vez, merecedores de un especial reproche sancionador con base en la gravedad notoria del hecho, no sólo por la relevancia de la obligación incumplida en relación con la función auditora sino por el alcance de los hechos y la importancia de las entidades auditadas (AENA, en su condición de entidad de interés público). Las multas impuestas, concluye la sentencia, entran dentro de la mínima que resultaría según los criterios legales.

SEGUNDO.- Notificada la sentencia, el procurador D. Antonio Barreiro-Meiro Barbero, en nombre y representación PWC, ha preparado recurso de casación contra la mencionada sentencia denunciando la infracción, en primer lugar, del artículo 33.b) TRLAC en relación con el artículo 13.d) del mismo texto legal y con el artículo 46.4 del Reglamento que los desarrolla, por ausencia de concurrencia del tipo objetivo al no haber prestado PWC servicios incompatibles con el servicio de auditoría. Denuncia, asimismo, la infracción del citado artículo 33.b) TRLAC desde la perspectiva del tipo subjetivo, manteniendo que no se ha acreditado en el proceso ni razonado adecuadamente su concurrencia.

Alega, asimismo, la infracción del artículo 87.2, 3 y 4 RLAC, por cuanto las dos supuestas infracciones debieron sancionarse como una sola; y del artículo 87.a) TRLAC ya que el incumplimiento del deber de independencia es, a la vez, elemento constitutivo del tipo y agravante de la infracción.

Por lo que concierne a la justificación del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia alega, en primer lugar, la concurrencia de la presunción prevista en el artículo 88.3.d) LJCA, con arreglo a lo dispuesto en el ATS de 25 de junio de 2018 que admite la concurrencia de esta presunción respecto de resoluciones dictadas por el ICAC.

Invoca, en segundo lugar, la concurrencia del supuesto de interés casacional objetivo previsto en artículo 88.2.c) LJCA, al trascender el supuesto del objeto del pleito y afectar a un gran número de situaciones; en particular, respecto de todas las actuaciones de auditoría precedidas de la revisión de los sucesivos borradores



de las cuentas anuales. El propio ICAC ha reconocido abiertamente la discrepancia interpretativa por parte de los profesionales respecto del artículo 13.d) TRLAC, sin haber elaborado ninguna guía o fijado criterios a seguir.

Considera, finalmente, que concurre la presunción prevista en el artículo 88.3.a) LJCA al haberse aplicado normas, en las que se sustenta la razón de decidir, sobre las que no existe jurisprudencia; en particular, sobre el artículo 33.b) TRLAC -actual artículo 72.b) de la Ley de 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Puntualiza en este sentido que, si bien el Tribunal Supremo ha establecido que las causas de incompatibilidades del artículo 13 TRLAC son un listado meramente enunciativo y no exhaustivo, no existe jurisprudencia sobre el contenido, alcance y límites del deber de independencia en relación con el concepto de incompatibilidad contenido en el citado artículo 13 TRLAC y, en particular, sobre el concepto de *llevarza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables*.

También desde la perspectiva de ausencia de jurisprudencia, alega que es necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre el contenido, alcance y límites del concepto de dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable que integre el tipo subjetivo del artículo 33.b) TRLAC.

Se invoca, asimismo, la presunción del artículo 88.3.a) LJCA en relación con el artículo 87.3 del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, a fin de delimitar el concepto de *hecho* que incluye a efectos de la aplicación de la institución del concurso ideal de infracciones. Y solicita un pronunciamiento sobre si puede considerarse que existe infracción continuada cuando los servicios declarados incompatibles lo sean respecto de cuentas individuales de sociedades de un mismo grupo o respecto de cuentas individuales y cuentas consolidadas. Y, en la misma línea, alega la ausencia de jurisprudencia sobre cuál deba ser el significado de *la naturaleza e importancia de la infracción*, previsto como agravante en el artículo 87.a) TRLAC; en particular, cuando esa naturaleza e importancia e identifican con el elemento objetivo del tipo.

TERCERO.- La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso por auto de 22 de marzo de 2019, ordenando el emplazamiento de las partes para su comparecencia dentro del plazo de treinta días ante esta Sala, así como la remisión de los autos originales y del expediente administrativo.

Se ha personado ante esta Sala en calidad de parte recurrente el procurador D. Antonio Barreiro-Meiro Barbero, en representación de Pricewaterhousecoopers Auditorías S.L.

Se ha personado en calidad de parte recurrida y en la representación que legalmente ostenta el Abogado del Estado que, con ocasión al trámite conferido para la personación, ha manifestado su oposición a la admisión del recurso de casación.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Fernando Roman Garcia, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- La sentencia contra la que se anuncia el presente recurso de casación desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de PWC contra la resolución del ICAC que impuso a la citada entidad dos sanciones de multa por incumplimiento del deber de independencia en relación con los trabajos de auditoría realizados para AENA y AEDI; sanción que fue confirmada por resolución del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, desestimatoria del recurso de alzada.

Como se ha expuesto en los antecedentes de esta resolución, la sentencia ahora recurrida considera acreditada la conducta infractora -tanto desde la perspectiva objetiva como subjetiva-, descartando la infracción del principio de legalidad sancionadora, así como la infracción de las reglas de individualización de la sanción, graduación de la misma y principio de proporcionalidad. En su recurso de casación, PWC considera que la sentencia ha infringido los preceptos del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas aplicados, al no haber tenido en cuenta la indefinición del tipo de *deber de independencia* en relación con otros conceptos jurídicos indeterminados como *llevarza material o preparación de estados financieros u otros documentos contables*; aplicación errónea que también se extiende a la verificación de la negligencia inexcusable que integraría el tipo subjetivo de la infracción y a los criterios seguidos para la individualización de la sanción -en especial, por lo que respecta a la aplicación de la agravante-.

SEGUNDO.- Planteada la controversia en esos términos, nos corresponde ahora determinar si la cuestión suscitada se encuentra revestida de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

Conviene puntualizar, en primer lugar, que el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aplicable al caso concreto, ha sido derogado por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas -Disposición derogatoria única de la norma-. No obstante, como pone de manifiesto la entidad recurrente en su recurso, el contenido de los preceptos que se consideran



infringidos se reproduce en la norma vigente por lo que tal derogación no es óbice para la eventual constatación de la existencia de un interés casacional objetivo.

Verificado lo anterior, no es posible obviar que PWC invoca la concurrencia de las presunciones de interés casacional objetivo previstas en el 88.3.a) y d) LJCA, cuyo análisis hemos de acometer en primer lugar. Por lo que respecta a la concurrencia de la presunción del artículo 88.3.d) LJCA asiste la razón a la recurrente que, en sus alegaciones, invoca el ATS de 25 de junio de 2018 (RCA 2200/2018) en el que admitimos que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas puede considerarse como una autoridad reguladora o de supervisión -con independencia de la posibilidad de promover recurso de alzada ante sus resoluciones- de cuyos actos conoce en única y primera instancia la Audiencia Nacional -decisión reiterada, entre otros, en el ATS de 17 de septiembre de 2018 (RCA 3113/2018)-.

Pero, como acertadamente recuerda la recurrente, hemos manifestado en múltiples ocasiones que la citada presunción no es absoluta pues el propio artículo 88.3, *in fine*, permite inadmitir (mediante "auto motivado") los recursos inicialmente beneficiados por la misma cuando este Tribunal Supremo " *aprecie que el asunto carece manifiestamente de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia* "; entendiéndose por *asunto* no tanto el tema litigioso de la instancia, globalmente considerado, sino el que la propia parte recurrente plantea en su escrito de preparación. La *carencia manifiesta* de interés casacional a la que alude el citado precepto implica que debe ser claramente apreciable sin necesidad de complejos razonamientos o profundos estudios del tema litigioso y ello ocurre, por ejemplo, cuando se anuda el interés casacional alegado a infracciones normativas circunscritas a las concretas vicisitudes del caso litigioso sin trascender a cuestiones dotadas de un mayor contenido de generalidad o con posible proyección a otros litigios -en el mismo sentido, ATS de 6 de marzo de 2017 (RCA 150/2016) ATS de 2 de noviembre de 2018 (RCA 4141/2018).

TERCERO.- Pues bien, aplicando las premisas anteriores al presente caso, hemos de concluir que las cuestiones planteadas y las alegaciones desplegadas en el escrito de preparación, deben tildarse de manifiestamente carentes de interés casacional puesto que lo puesto de manifiesto en el escrito de preparación no es más que una discrepancia con la aplicación que, de la normativa aplicable -en particular, en lo que se refiere a la subsunción de los hechos en el tipo infractor y a la motivación de la individualización de la sanción-, ha realizado la Sala de instancia.

Así, si bien es cierto que la recurrente pretende fundamentar el interés casacional del asunto en el supuesto previsto en el artículo 88.2.c) LJCA y en la falta de jurisprudencia sobre los preceptos del TRLAC que cita, lo cierto es que sus alegaciones no superan las estrechas vicisitudes del caso, limitándose, bajo la pretendida generalidad de lo deducido, a discrepar de la subsunción de los hechos en el tipo infractor de *incumplimiento del deber de independencia* -artículos 13.d) y 33.b) TRLAC- que ha realizado el ICAC y que ha confirmado la sentencia de instancia a partir de la valoración de la prueba aportada al proceso. Desde esta perspectiva, la alusión genérica a la necesidad de un pronunciamiento de esta Sala sobre el alcance y los límites tanto de ese *incumplimiento del deber de independencia*, como de lo que haya de entenderse por *llevarza material o colaboración* en la elaboración de estados financieros; o, también, sobre el significado de *negligencia inexcusable o hecho o naturaleza e importancia de la actividad*, no esconde más que una disconformidad con la valoración de la prueba.

No se plantea ni se pretende por la recurrente la formación de jurisprudencia para proporcionar certeza y seguridad en la aplicación del ordenamiento jurídico, sino que se dicte una resolución que estime su concreta pretensión relativa a la no concurrencia del tipo objetivo y subjetivo de la infracción, cuando tal subsunción se ha fundamentado en las pruebas aportadas al proceso y en la ausencia de presentación de documentación -por parte de la actora- que avale sus alegaciones sobre el hecho de que sus intervenciones no constituirían más que un asesoramiento técnico. No concurre por tanto la nota de generalidad invocada, ni integra la presunción del artículo 88.3.a) LJCA la inexistencia de una resolución específica que resuelva un supuesto singular idéntico en sus aspectos fácticos al que se recurra en casa momento ante el Tribunal Supremo -vid. AATS de 6 de febrero de 2017 (RCA 35/2018) o de 11 de mayo de 2017 (RCA 616/2017).

CUARTO.- Procede, por tanto, declarar la inadmisión del recurso y, de conformidad con lo previsto en el artículo 139.1, párrafo primero de la Ley de esta Jurisdicción, la inadmisión debe comportar la imposición de las costas a la parte recurrente. La Sala considera procedente en este supuesto limitar hasta una cifra máxima de dos mil euros (2.000) la cantidad que, por todos los conceptos, más el IVA correspondiente si procediera, la condenada al pago de las costas ha de satisfacer a la parte recurrida por su personación y oposición al recurso.

La Sección de Admisión acuerda:

Declarar la inadmisión del recurso de casación n.º 2101/2019, preparado por el procurador D. Antonio Barreiro-Meiro Barbero, en representación de la entidad Pricewaterhousecoopers Auditores S.L., contra la sentencia de



la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 16 de enero de 2019, desestimatoria del recurso n.º 389/2017 ; y ello con imposición de costas a la parte recurrente en los términos señalados en el último fundamento jurídico de la presente resolución.

Así lo acuerdan y firman.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez D. Rafael Fernandez Valverde D^a. Maria del Pilar Teso Gamella

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Fernando Roman Garcia

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ