

Asunto C-950/19**Petición de decisión prejudicial****Fecha de presentación:**

17 de diciembre de 2019

Órgano jurisdiccional remitente:

Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki, Finlandia)

Fecha de la resolución de remisión:

13 de diciembre de 2019

Parte demandante:

A

Otra parte en el procedimiento:

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

HELSINGIN HALLINTO-OIKEUS (TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE HELSINKI)	AUTO	[omissis]
	13 de diciembre de 2019	[omissis]

Objeto Petición de decisión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en virtud del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)

Demandante KHT A (Auditor de cuentas autorizado por la Cámara de Comercio)

Partes en el asunto A
Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (Comité de auditoría del Registro de Propiedad Industrial)

Resolución impugnada

Der Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (en lo sucesivo, «Comité de auditoría») impuso a KHT A, mediante resolución de 13 de noviembre de 2018, [omissis] una multa de 50 000 euros que debían ingresarse en el Tesoro Público.

El Comité de auditoría señaló que el 12 de julio de 2018 se inició un período de espera de dos años en el sentido del artículo 11 del capítulo 4 de la Tilintarkastuslaki (Ley de Auditoría de Cuentas) y que, el mismo día, A asumió el cargo de director financiero, es decir, un cargo directivo importante, en X Oyj. A juicio del Comité de auditoría, A incumplió la obligación establecida en el artículo 11 del capítulo 4 de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Objeto del procedimiento y hechos relevantes

1. Contra la resolución del Comité de auditoría, A interpuso un recurso contencioso-administrativo, solicitando que la multa se redujera al menos a la mitad de su importe.
2. El Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki) es el tribunal competente para conocer del asunto.
3. En los autos consta que Y Oy prestaba sus servicios como sociedad auditora de X Oyj. KHT A trabajaba como auditor principal responsable designado por Y Oy desde 2014 hasta el 12 de julio de 2018. El 12 de julio de 2018, A firmó un contrato de trabajo con X Oyj. En un comunicado bursátil publicado por X Oyj el 17 de julio de 2018 se informó del nombramiento de A como director financiero y miembro del equipo directivo de X Oyj, cargo que sería ocupado por A en febrero de 2019. Las funciones de A en Y Oy finalizaron el 31 de agosto de 2018. Según una nota remitida el 31 de agosto de 2018 por Y Oy al órgano de supervisión de la auditoría, X Oyj confirmó por escrito que A no desempeñaría en X Oyj ninguna función en ningún cargo directivo importante ni en ningún puesto de responsable de finanzas o contabilidad de la empresa antes de la publicación del informe de auditoría del ejercicio 2018. En el Registro Mercantil consta que Z Oy fue inscrita como la entidad auditora de X Oyj el 14 de diciembre de 2018.

Breve exposición de las principales alegaciones de las partes

4. A alega, en particular, que cooperó con las autoridades administrativas de forma transparente y que estas no le habían impuesto ninguna multa anteriormente. Sostiene que su comportamiento no ha ocasionado ningún perjuicio a terceros.
5. Según A, las conclusiones de la resolución sancionadora relativas a la gravedad y a la duración de la infracción parten de una interpretación errónea: es patente que la asunción de un cargo solo puede referirse a una situación en la que la persona

en cuestión ha comenzado efectivamente a desempeñar sus funciones. Aunque antes de ocupar el puesto dicha persona podría sentirse ya vinculada «psicológicamente», lo cierto es que, de hecho, en esa fase previa, no dispone aún de ningún puesto ni puede ejercer influencia alguna en los asuntos de la sociedad. A sostiene que, además, aún podría producirse un cambio en las circunstancias previas al momento de ocupar el puesto, y que debe considerarse fundamentalmente, a la hora de apreciar la independencia, la capacidad de la persona empleada de influir en la contabilidad o en las cuentas anuales del futuro empleador (en el caso de autos, con el inicio de sus funciones como director financiero). A entiende que no asumió el cargo hasta que no empezó efectivamente a desempeñar sus funciones, es decir, en febrero de 2019. Para A, si se tiene en cuenta el cambio de circunstancias, a saber, el hecho de que la entidad auditora de X Oyj para el ejercicio 2018 es Z Oy, el período de espera comenzó, en rigor, cuando terminó la auditoría de X Oyj de 2017, a saber, el 5 de febrero de 2018. Si se determina el período de espera basándose puramente en el criterio de la verdadera independencia, se ha de concluir que ha existido un período de espera de un año (el ejercicio 2018). En cambio, si se atiende a un criterio puramente formalista que prescinda de la situación real, se ha de concluir que el período de espera comenzó el 12 de julio de 2018 y terminó siete meses después con la firma de las cuentas anuales de X Oyj de 2018, a saber, en febrero de 2019.

6. A sostiene que su contratación fue comunicada de forma transparente, de modo que también los terceros pudieran estar informados sobre la medida en que se ponderó la situación y se cumplieron las preceptivas garantías. Añade que el cambio de auditor permitió que no se diera una situación en la que coincidiera su trabajo en X Oyj como director financiero con la prestación de servicios de Y Oy como auditora de dicha sociedad. De un comunicado bursátil de 29 de noviembre de 2018 se desprende que X Oyj cambió de auditor para el ejercicio 2018, de suerte que no hubo contratación de hecho por un cliente de auditoría, pues A no comenzó sus funciones como director financiero de X Oyj hasta febrero de 2019. Según A, para que sea aplicable el artículo 5 del capítulo 10 de la Ley de Auditoría de cuentas es necesario que el contrato de auditoría continúe tras la contratación por la empresa cliente. Para A, nunca corrió peligro la independencia de la auditoría de X Oyj como consecuencia de su nombramiento como director financiero de esta sociedad.
7. El Comité de auditoría expone ante el Tribunal de lo contencioso-administrativo que tuvo en cuenta en su resolución las circunstancias mencionadas en el artículo 7 del capítulo 10 de la Ley de auditoría de cuentas.
8. En la resolución impugnada, el Comité de auditoría razona que el período de espera debía comenzar en el momento en que el auditor principal responsable terminó su trabajo como tal en el marco del encargo de auditoría, es decir, que el período de espera de A comenzó a correr el 12 de julio de 2018.
9. El Comité de auditoría considera que por «asumir un cargo», en el sentido del artículo 11 del capítulo 4 de la Ley de auditoría de cuentas, puede entenderse el

acto de firmar el correspondiente contrato de trabajo o bien el acto de ocupar dicho cargo de manera efectiva. Los antecedentes legislativos no ofrecen ninguna indicación interpretativa, y tampoco existe jurisprudencia sobre la aplicación de la citada disposición. El hecho de que puedan cambiar las circunstancias entre el momento de la firma del contrato y la ocupación efectiva del puesto abona la interpretación según la cual «asumir» hace referencia a la referida ocupación efectiva. Entiende que no sería lícito sancionar unos hechos que no se han producido. Existen otras muchas circunstancias, en cambio, que respaldan la interpretación contraria, es decir, que «asumir» se refiere a firmar el correspondiente contrato de trabajo vinculante. Se trata de una disposición cuyo objeto es garantizar la independencia, y para apreciar esta son importantes los factores externos, la apariencia externa de independencia. De este modo, para el Comité de auditoría, la firma de un contrato constituye un factor externo visible, que afecta directamente a la conducta y a las perspectivas de la persona en cuestión, de su empleador y de los accionistas. Un auditor que ha firmado un contrato resulta obligado frente al nuevo empleador, en particular, en la medida en que debe obrar con lealtad y teniendo en cuenta los intereses de este último ya antes del desempeño efectivo de sus funciones. Según el Comité de auditoría, la independencia de un auditor que es nombrado para un cargo directivo por el cliente de auditoría termina, por tanto, en el momento de la firma del contrato. A la vista del objetivo de la disposición en cuestión, es irrelevante el momento de la ocupación efectiva del cargo. Tal interpretación resulta confirmada además, en el caso de autos, por el hecho de que el nuevo empleador, X Oyj, informó del nombramiento de A a los accionistas y lo hizo público en el mercado de capitales. El Comité de auditoría entiende que A asumió el cargo cuando firmó el correspondiente contrato de trabajo el 12 de julio de 2018.

Disposiciones nacionales y antecedentes legislativos

10. Con arreglo al artículo 11, apartado 1, del capítulo 4, de la Ley de auditoría de cuentas, un auditor legal o un auditor principal responsable que realiza una auditoría en nombre de una sociedad de auditoría no podrá asumir los siguientes cargos antes de que transcurra al menos un año desde la referida auditoría legal:
 - 1) un cargo directivo importante en la entidad auditada;
 - 2) miembro del comité de auditoría de la entidad auditada o del órgano que ejerza funciones de comité de auditoría;
 - 3) miembro no ejecutivo del órgano administrativo o de supervisión de la entidad auditada.
11. Con arreglo al artículo 11, apartado 2, el plazo mencionado en el apartado 1 será de dos años si la entidad auditada es una empresa de interés público.
12. Con arreglo al artículo 5, apartado 1, del capítulo 10, de la Ley de auditoría de cuentas, el Comité de auditoría podrá imponer una multa en caso de que un

auditor incumpla el plazo mencionado en el artículo 11 del capítulo 4, en relación con la contratación de un auditor por una empresa auditada. Conforme al artículo 5, apartado 2, el importe de la multa por el incumplimiento del plazo mencionado en el artículo 11 del capítulo 4 podrá ser de hasta 50 000 euros, que, conforme al artículo 5, apartado 3, habrán de ingresarse en el Tesoro Público.

13. Con arreglo al artículo 7, apartado 1, del capítulo 10, de la Ley de auditoría de cuentas, a la hora de adoptar la resolución sancionadora deberán tenerse en cuenta todas las circunstancias pertinentes, tales como:
 - 1) la gravedad y duración de la infracción;
 - 2) el grado de responsabilidad del auditor;
 - 3) la disposición del auditor a cooperar con las autoridades competentes;
 - 4) las multas anteriores impuestas al auditor;
 - 5) el alcance de los daños o de los efectos ocasionados por el comportamiento o la negligencia observados.
14. Con arreglo al artículo 7, apartado 2, deberán tenerse en cuenta, al adoptar la resolución sancionadora, además de las circunstancias contempladas en el apartado 1, las siguientes:
 - 1) los recursos económicos del auditor;
 - 2) las ventajas que haya obtenido el auditor.
15. En el proyecto remitido por el Gobierno al Parlamento para la aprobación de una Ley de modificación de la Ley de auditoría de cuentas y otras leyes conexas (Proyecto de ley HE 70/2016 vp) se hace constar que con dicha modificación se transponen los cambios introducidos en la Directiva sobre auditoría legal de cuentas y el correspondiente Reglamento. Se propone incluir en la Ley de auditoría de cuentas, en particular, disposiciones relativas a la contratación de un auditor por la empresa auditada. En la Exposición de motivos del proyecto de ley se hace referencia a un nuevo artículo 11 del capítulo 4, que se basa en el artículo 22 *bis* de la Directiva de modificación y trata de la contratación de un auditor por la empresa auditada. Por entrada al servicio de una empresa se entiende el supuesto en que el auditor asume un cargo directivo importante en la empresa auditada o es nombrado miembro del comité de auditoría de la empresa auditada o de otro órgano equivalente o miembro no ejecutivo del órgano administrativo o de supervisión de la empresa auditada. El artículo 11, apartado 1, se refiere a todo auditor o auditor principal responsable que realiza una auditoría en el sentido del capítulo 3 de la Ley. Tal auditor no podrá entrar al servicio de la empresa auditada ni ser miembro de sus órganos de administración antes de que transcurra al menos un año desde la finalización de la auditoría y el simultáneo fin sus funciones. A dicho intervalo de tiempo se le conoce como período de espera —*cooling off*—.

Por «cargo directivo importante» se entiende miembro del grupo de directivos que sirven de apoyo al órgano de administración o a su Presidente, o bien la persona cuyas funciones directivas son fijadas por el órgano de administración o su Presidente. Un director financiero u otro cargo similar, sin más especificaciones, es considerado un cargo directivo de la empresa.

16. En el informe del Comité de asuntos económicos TaVM 16/2016 vp se establece, con respecto a la contratación de un auditor por la empresa que ha de ser auditada, que el requisito de tiempo exigido por la Directiva que debe transponerse al ordenamiento interno impone una duración considerable en el contexto de Finlandia. Habida cuenta del mercado laboral nacional de los auditores de cuentas, la regla del período de espera puede implicar considerables obstáculos para la promoción profesional y la utilización óptima de los conocimientos profesionales del auditor de cuentas, en particular fuera del área metropolitana. El Comité de asuntos económicos señala que la disposición introduce un marco legal insatisfactorio en el ámbito finés. No obstante, se trata de un mínimo que viene impuesto por una normativa de la Unión que es vinculante, de suerte que no admite ninguna disposición nacional que no sea conforme a ella. El Comité de asuntos económicos considera necesario y adecuado, para minimizar los efectos de dicha situación insatisfactoria, que los Estados miembros dispongan de un margen de apreciación a la hora de sancionar los incumplimientos del referido período de espera.

Derecho de la Unión pertinente

17. Con arreglo al artículo 22 *bis*, apartado 1 (introducido por la Directiva 2014/56) de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo, los Estados miembros se asegurarán de que, antes de que transcurra un período mínimo de un año desde su cese como auditor legal o principal socio auditor vinculado al encargo de auditoría, o de al menos dos años en el caso de la auditoría legal de entidades de interés público, el auditor legal o principal socio auditor encargado de realizar una auditoría legal en nombre de una sociedad de auditoría:
- a) no asuma un cargo directivo importante en la entidad auditada;
 - b) en su caso, no sea nombrado miembro del comité de auditoría de la entidad auditada o, en caso de que no exista dicho comité, del órgano que desempeñe funciones equivalentes a los del comité de auditoría;
 - c) no sea nombrado miembro no ejecutivo del órgano administrativo o de supervisión de la entidad auditada.

Jurisprudencia del Tribunal de Justicia

18. Al Tribunal remitente no le consta que exista sentencia alguna del Tribunal de Justicia aplicable al caso de autos.

Necesidad de la petición de decisión prejudicial

19. El litigio que debe dirimir el Tribunal remitente tiene por objeto determinar si el Comité de auditoría podía lícitamente imponer a A una multa por importe de 50 000 euros por incumplimiento del período de espera establecido por el artículo 11 del capítulo 4 de la Ley de auditoría de cuentas. Para poder resolver el asunto es de vital importancia determinar cómo debe computarse dicho período de espera.
20. Con arreglo al artículo 7, apartado 1, del capítulo 10 de la Ley de auditoría de cuentas, a la hora de adoptar una resolución para imponer una multa deben tenerse en cuenta, en particular, la gravedad y la duración del incumplimiento, de manera que el Tribunal remitente debe determinar en qué momento A asumió un cargo directivo importante en X Oyj en el sentido de la citada Ley. Dado que la disposición del artículo 11 del capítulo 4 de la Ley de auditoría de cuentas traspone el artículo 22 *bis*, apartado 1 (introducido por la Directiva 2014/56), de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo, está justificada en el presente asunto una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia, a fin de obtener una interpretación del Derecho de la Unión.
21. Se concedió tanto a A como al Comité de auditoría la posibilidad de formular observaciones sobre el planteamiento de una petición decisión prejudicial al Tribunal de Justicia.

Auto del Helsingin hallinto-oikeus por el que se formula una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia

22. El Tribunal remitente ha resuelto suspender el procedimiento y solicitar al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con arreglo al artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que se pronuncie con carácter prejudicial sobre la interpretación del artículo 22 *bis*, apartado 1 (introducido por la Directiva 2014/56) de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo. La presente petición de decisión prejudicial es necesaria para resolver un litigio que pende ante el Tribunal remitente.

Cuestiones prejudiciales

1. Debe interpretarse el artículo 22 *bis*, apartado 1 (introducido por la Directiva 2014/56), de la Directiva 2006/43 en el sentido de que un auditor principal responsable asume un cargo de los mencionados en dicho apartado en el momento en que firma el correspondiente contrato de trabajo?

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

[omissis][omissis]