Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 24 de marzo de 2021 *

«Procedimiento prejudicial — Derecho de sociedades — Directiva 2006/43/CE — Auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas — Artículo 22 *bis*, apartado 1, letra a) — Contratación de un auditor legal por una entidad auditada — Período de espera — Prohibición de asumir un cargo directivo importante en la entidad auditada — Incumplimiento — Gravedad y duración de la infracción — Expresión "asuma un cargo" — Alcance — Celebración de un contrato de trabajo con la entidad auditada — Independencia de los auditores legales de cuentas — Aspecto externo»

En el asunto C-950/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki, Finlandia), mediante resolución de 13 de diciembre de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de diciembre de 2019, en el procedimiento seguido a instancias de

A

con intervención de:

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos e I. Jarukaitis, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. H. Støvlbæk e I. Koskinen y por la Sra. L. Armati, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de diciembre de 2020;

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: finés.

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 22 *bis*, apartado 1, letra a), 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 (DO 2006, L 157, p. 87), en su versión modificada por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014 (DO 2014, L 158, p. 196) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/43»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entablado por A, un auditor legal autorizado por la Cámara de Comercio finlandesa, en relación con la resolución de la Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (Comité de Auditoría Legal de las Cuentas de la Oficina de la Propiedad Intelectual, Finlandia; en lo sucesivo, «autoridad nacional competente») de imponerle una multa a raíz de su contratación para asumir un cargo directivo importante en una sociedad respecto de la que había realizado la auditoría legal.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 A tenor de los considerandos 5, 8, 9, 11 y 13 de la Directiva 2006/43:

«(5) La presente Directiva se propone armonizar en gran medida —aunque no completamente— los requisitos de auditoría legal. Los Estados miembros que exijan la auditoría legal podrán imponer unos requisitos más restrictivos, salvo que se estipule lo contrario en la presente Directiva.

[…]

(8) Con el fin de proteger a terceros, todos los auditores y sociedades de auditoría autorizados deben ser inscritos en un registro que sea accesible al público y contenga información básica sobre los auditores legales y las sociedades de auditoría.

(9) Los auditores legales deben respetar las normas éticas más elevadas. Deben por lo tanto estar sujetos a una ética profesional que abarque al menos su función de interés público, su integridad y objetividad, así como su competencia profesional y diligencia debida. La función de interés público de los auditores legales significa que una amplia comunidad de personas e instituciones confían en la calidad del trabajo de un auditor legal. La buena calidad de las auditorías contribuye al correcto funcionamiento de los mercados al incrementar la integridad y la eficiencia de los estados financieros. […]

[…]

(11) Los auditores legales y las sociedades de auditoría deben ser independientes cuando realicen auditorías legales. Podrán informar a la entidad auditada de los asuntos derivados de la auditoría, pero deben abstenerse de participar en los procesos de toma de decisiones internos de la entidad auditada. Si se encontraran en una situación en la que la importancia de las amenazas para su independencia, incluso tras la aplicación de salvaguardias para mitigarlas, fuera demasiado grande, deben renunciar al contrato de auditoría o abstenerse de ejecutarlo. […]

[…]

(13) Es importante garantizar una calidad elevada y homogénea de todas las auditorías legales exigidas por el Derecho [de la Unión]».

4 El artículo 1 de la Directiva 2006/43, con el epígrafe «Objeto», que figura en el capítulo I de esta, titulado «Objeto y definiciones», dispone:

«La presente Directiva establece normas referentes a la auditoría legal de las cuentas anuales y consolidadas.

[…]»

5 Dentro de ese capítulo I, el artículo 2 de esta Directiva, que lleva como epígrafe «Definiciones», presenta el siguiente tenor:

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

[…]

2) "auditor legal": persona física autorizada con arreglo a la presente Directiva por las autoridades competentes de un Estado miembro para realizar auditorías legales;

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

[…]

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

[…]»

6 Dentro del capítulo IV de dicha Directiva, titulado «Ética profesional, independencia, objetividad, confidencialidad y secreto profesional», el artículo 22, que lleva como epígrafe «Independencia y objetividad», dispone lo siguiente:

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

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

Los Estados miembros se asegurarán de que los auditores legales o las sociedades de auditoría adopten todas las medidas razonables para que, al realizar una auditoría legal, su independencia no se vea afectada por ningún conflicto de intereses o relación comercial o de otra clase directa o indirecta, ya

sean reales o potenciales, que impliquen al auditor o la sociedad de auditoría que realicen la auditoría legal o, cuando proceda, a su red, directivos, auditores, empleados, a las demás personas físicas cuyos servicios estén a disposición o bajo el control del auditor legal o la sociedad de auditoría, o a personas vinculadas directa o indirectamente al auditor legal o a la sociedad de auditoría a través de una relación de control.

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

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

– la entidad auditada,

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

[…]

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

[…]

c) hayan tenido durante el período indicado en el apartado 1 una relación laboral, comercial o de otra índole con dicha entidad auditada que pueda generar un conflicto de interés o ser percibida generalmente como posible causante de un conflicto de interés.

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

[…]»

7 El artículo 22 *bis* de la Directiva 2006/43, con el epígrafe «Contratación por parte de las entidades auditadas de antiguos auditores legales o empleados de auditores legales o sociedades de auditoría», que también figura en el capítulo IV de dicha Directiva, contiene un apartado 1 que tiene el siguiente tenor:

«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 [las] del comité de auditoría;

c) no sea nombrado miembro no ejecutivo del órgano administrativo o de supervisión de la entidad auditada.»

8 En el capítulo V de dicha Directiva, titulado «Normas de auditoría e informe de auditoría», su artículo 28, con el epígrafe «Informe de auditoría», establece:

«1. El auditor legal o la sociedad de auditoría presentarán los resultados de la auditoría legal en un informe de auditoría. […]

2. El informe de auditoría se presentará por escrito [y]:

[…]

c) comprenderá un dictamen de auditoría, que podrá ser sin reservas, con reservas o desfavorable, y que recogerá de forma precisa la opinión del auditor legal o de la sociedad de auditoría en cuanto a:
   i) si los estados financieros anuales ofrecen una imagen fiel de conformidad con el marco pertinente de información financiera, […]

[…]».

9 Los considerandos 1, 6 a 8 y 10 de la Directiva 2014/56, que modificó la Directiva 2006/43, tienen el siguiente tenor:

«(1) La Directiva [2006/43], establece las condiciones para la autorización y el registro de las personas que realizan auditorías legales, así como las normas de independencia, objetividad y ética profesional que les son aplicables, y el marco para su vigilancia pública. No obstante, es necesaria una mayor armonización de esas normas a escala de la Unión para hacer posible una mayor transparencia y previsibilidad en los requisitos aplicables a dichas personas y aumentar su independencia y objetividad en el desempeño de sus tareas. […]

[…]

(6) Procede en particular reforzar la independencia como elemento esencial cuando se realicen auditorías legales. Con objeto de aumentar la independencia de los auditores legales y las sociedades de auditoría con respecto a la entidad auditada al efectuar la auditoría legal, el auditor legal o sociedad de auditoría y toda persona física que pueda influir directa o indirectamente en el resultado de una auditoría legal debe ser independiente de la entidad auditada y no estar implicado en los procesos de toma de decisiones de esta. […]

(7) Los auditores legales y las sociedades de auditoría deben gozar de independencia para la realización de las auditorías legales de las entidades auditadas, y es preciso evitar los conflictos de interés. A efectos de determinar la independencia de los auditores legales y las sociedades de auditoría, conviene tener en cuenta los casos en que operan en un entorno de red. El requisito de independencia debe cumplirse durante al menos el período que cubre el informe de auditoría, que incluye tanto el período al que se refieren los estados financieros que se hayan de auditar como el período en que se realiza la auditoría legal.

(8) En particular, los auditores legales, las sociedades de auditoría y sus empleados deben abstenerse de participar en la auditoría legal de una entidad si tienen algún interés comercial o financiero en la misma, y de negociar con instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados de otro modo por una entidad auditada, a excepción de las participaciones en sistemas de inversión colectiva diversificada. El auditor legal o sociedad de auditoría no debe intervenir en el proceso interno de adopción de decisiones de la entidad auditada. Los auditores legales, sociedades de

auditoría y sus empleados que participen directamente en el encargo de una auditoría legal no han de poder asumir funciones en la entidad auditada a nivel directivo o de consejo de administración hasta que haya transcurrido un plazo apropiado una vez concluido el encargo de auditoría.

[…]

(10) Una adecuada organización interna de los auditores legales y las sociedades de auditoría debe contribuir a prevenir las amenazas para su independencia. De este modo, los propietarios o accionistas de una sociedad de auditoría, al igual que sus directivos, no deben interferir en una auditoría legal a través de ningún tipo de intervención que pueda comprometer la independencia y objetividad del auditor que realiza la auditoría legal en nombre de la sociedad de auditoría. Además, los auditores legales y sociedades de auditoría deben adoptar políticas y procedimientos internos apropiados en relación con sus empleados y otras personas de sus organizaciones que intervengan en la realización de las auditorías legales, con el fin de garantizar el cumplimiento de sus obligaciones legales. En particular, estas políticas y procedimientos deben estar orientados a prevenir y hacer frente a cualquier amenaza para la independencia, y deben garantizar la calidad, integridad y carácter riguroso de la auditoría legal. Dichas políticas y procedimientos deben guardar proporción con la escala y complejidad de las actividades del auditor legal o sociedad de auditoría.»

Derecho finlandés

10 Bajo el epígrafe «Contratación por parte de una entidad auditada de un auditor legal», el artículo 11 del capítulo 4 de la tilintarkastuslaki (1141/2015) [Ley de Auditoría de Cuentas (1141/2015)], de 18 de septiembre de 2015, titulado a su vez «Otras disposiciones relativas al auditor legal», dispone:

«Un auditor legal o un principal socio auditor que lleva a cabo una auditoría en nombre de una sociedad de auditoría no podrá asumir los cargos enumerados a continuación, antes de que pase al menos un año desde la referida auditoría legal:

1) cargo directivo importante en la entidad auditada;

2) miembro del comité de auditoría de la entidad auditada o del órgano que ejerza funciones de comité de auditoría;

3) miembro no ejecutivo del órgano administrativo o de supervisión de la entidad auditada.

El período de un año a que se refiere el párrafo primero será de dos años, cuando la entidad auditada sea una empresa de interés público.

[…]»

11 Con el epígrafe «Multa y determinación de la misma», el artículo 5 del capítulo 10 de dicha Ley, a su vez titulado «Sanciones», establece:

«El comité de auditoría podrá imponer una multa si un auditor legal incumple el plazo mencionado en el artículo 11 del capítulo 4, de esta misma Ley, en relación con su contratación por una entidad auditada.

El importe máximo de la multa impuesta por la inobservancia del plazo previsto en el artículo 11 del capítulo 4 es de 50 000 euros.

La multa se abonará al Estado.»

12 El artículo 7 de este capítulo 10, con el epígrafe «Elementos que deben tenerse en cuenta para determinar la sanción», establece:

«Para determinar la sanción, deben tenerse en cuenta todas las circunstancias pertinentes. Estas son las siguientes:

1) la gravedad y duración de la infracción;

[…]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

13 El demandante en el litigio principal efectuó desde 2014 y hasta el 12 de julio de 2018, en su condición de principal socio auditor, la auditoría legal de las cuentas de X Oyj (en lo sucesivo, «sociedad auditada») en nombre de una sociedad de auditoría.

14 El 5 de febrero de 2018, el demandante finalizó, en la referida condición, la auditoría legal de las cuentas de dicha sociedad en relación con el ejercicio de 2017.

15 El 12 de julio de 2018, el demandante en el litigio principal celebró un contrato de trabajo con esa sociedad.

16 El 17 de julio de 2018, la sociedad auditada anunció, en un comunicado bursátil, que el demandante en el litigio principal era nombrado director financiero y miembro del grupo de dirección y que tomaría posesión en febrero de 2019.

17 El 31 de agosto de 2018, el referido demandante cesó en el ejercicio de sus funciones en la sociedad de auditoría que lo empleaba. En una declaración remitida ese mismo día por este último al órgano de supervisión de los auditores, la sociedad auditada confirmó por escrito que no desempeñaría funciones importantes en relación con la dirección, las finanzas o la comunicación de datos de dicha sociedad hasta la publicación del informe de auditoría relativo al ejercicio de 2018.

18 Mediante resolución de 13 de noviembre de 2018 (en lo sucesivo, «resolución controvertida»), la autoridad nacional competente impuso al demandante en el litigio principal una multa por importe de 50 000 euros, debido a que este no había respetado el período denominado «de espera», de dos años, que el artículo 11 del capítulo 4 de la Ley de Auditoría de Cuentas prevé en relación con las entidades de interés público. Dicha autoridad consideró que ese período debía calcularse a partir de la fecha en la que el demandante había cesado en sus funciones en la sociedad de auditoría en su condición de principal socio auditor en el marco del encargo de auditoría legal de la sociedad auditada, a saber, el 12 de julio de 2018. Pues bien, según esa autoridad, el demandante asumió, ese mismo día en dicha sociedad, un cargo directivo importante, en este caso el de director financiero, como consecuencia de la celebración de un contrato de trabajo con ella.

19 El 14 de diciembre de 2018, otra sociedad de auditoría fue inscrita en el Registro Mercantil como entidad encargada de la auditoría legal de la sociedad auditada.

20 Después de que el 5 de febrero de 2019 finalizara la auditoría legal de esta por esa otra sociedad de auditoría en relación con el ejercicio de 2018, el demandante en el litigio principal comenzó a desempeñar sus funciones en la sociedad auditada como director financiero y miembro del consejo de administración.

21 El demandante en el litigio principal interpuso un recurso ante el Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki, Finlandia) con objeto de que se redujera al menos a la mitad la multa que se le había impuesto en la resolución controvertida.

22 En apoyo de su recurso, el demandante en el litigio principal alega que la resolución controvertida se basa en una interpretación errónea de la gravedad y la duración de la infracción, puesto que la expresión «asuma un cargo», recogida en el artículo 22 *bis*, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/43, hace necesariamente referencia a una situación en la que la persona de que se trata ha entrado efectivamente en funciones. Considera que, mientras no sea así, esta persona, si bien puede sentirse vinculada moralmente a la sociedad que lo ha contratado, no ostenta ningún cargo real y no influye en la gestión de las actividades de esta. Pues bien, la facultad de la persona de que se trata de influir en las cuentas anuales de su nuevo empresario es un elemento central de la apreciación que debe efectuarse en materia de independencia. De ello resulta que, en el caso de autos, el cargo de que se trata debe considerarse asumido por dicho demandante a partir de su entrada en funciones en la sociedad auditada como director financiero, en febrero de 2019.

23 Además, el demandante en el litigio principal subraya que las circunstancias pueden cambiar antes de la entrada en funciones efectiva. Así pues, en el presente asunto, habida cuenta de que se encargó a otra sociedad de auditoría la auditoría legal de la sociedad auditada correspondiente al ejercicio de 2018, estima que debía considerarse que el período de espera comenzó a computarse a partir de la fecha de finalización, el 5 de febrero de 2018, de la auditoría legal de dicha sociedad, que se le había encargado en relación con el ejercicio de 2017. Considera que si el período de espera se fijara teniendo en cuenta la independencia real, su duración habría alcanzado, en el caso de autos, un año completo, mientras que, desde una perspectiva estrictamente formal, dicho período habría tenido una duración de unos siete meses, desde el 12 de julio de 2018, fecha de la firma del contrato de trabajo con la sociedad auditada, hasta el 5 de febrero de 2019, fecha de finalización de la auditoría legal de la referida sociedad en relación con el ejercicio de 2018.

24 Por otra parte, el demandante en el litigio principal señala que la información relativa a su contratación se había difundido de manera transparente, con el fin de que fuese evidente para los círculos exteriores que la situación había sido cuidadosamente examinada y que se habían adoptado medidas de precaución. Así pues, debido al cambio de sociedad de auditoría encargada de la auditoría legal de la sociedad auditada en relación con el ejercicio de 2018, no se encontró en la situación de ser empleado de dicha sociedad, mientras que la sociedad de auditoría que lo había empleado aún auditaba las cuentas de aquella. Por lo tanto, la aplicación del artículo 5 del capítulo 10 de la Ley de Auditoría de Cuentas debe supeditarse a la condición de que la relación de auditoría continúe tras la contratación del principal socio auditor por la sociedad auditada.

25 La autoridad nacional competente sostiene que, en la resolución controvertida, tuvo en cuenta las circunstancias relativas a la imposición de sanciones mencionadas en el artículo 7 del capítulo 10 de la Ley de Auditoría de Cuentas.

26 Es cierto que la expresión «asumir los cargos», en el sentido del artículo 11 del capítulo 4 de dicha Ley, podría interpretarse en el sentido de que se refiere tanto a la firma del contrato de trabajo relativo al cargo en cuestión como a la entrada en funciones efectiva. También es cierto que las circunstancias pueden evolucionar entre estos dos acontecimientos. Pues bien, entiende que no está justificado sancionar un hecho que todavía no se ha producido.

27 Sin embargo, varios elementos abogan en favor de la primera de estas interpretaciones. En particular, dado que el período de espera tiene por objeto garantizar la independencia de un auditor legal, deben tenerse debidamente en cuenta los elementos externos y las apariencias. Pues bien, la celebración de un contrato de trabajo, *a fortiori* cuando se ha divulgado en los mercados, constituye una circunstancia perceptible por los terceros, que influye directamente en el comportamiento y en la actitud de la persona contratada, de su empresario y de los actores de que se trate. Un auditor legal

que haya celebrado tal contrato de trabajo está vinculado, por este hecho, a su nuevo empresario, en el sentido de que está obligado a una cierta lealtad hacia él y debe actuar conforme a los intereses de este, incluso antes de su entrada en funciones efectiva. Por lo tanto, un auditor legal contratado para asumir un cargo directivo de una entidad auditada deja de ser independiente desde la celebración del contrato de trabajo. En cambio, la fecha de entrada en funciones efectiva no es determinante.

28 El órgano jurisdiccional remitente considera que el resultado del litigio principal, que versa sobre si la autoridad nacional competente podía imponer al demandante en el litigio principal una multa de 50 000 euros por no haber respetado el período de espera contemplado en el artículo 11 del capítulo 4 de la Ley de Auditoría de Cuentas, depende del modo en que se calcule la duración de dicho período de espera. En efecto, para pronunciarse, de conformidad con el artículo 7 del capítulo 10 de dicha Ley, sobre la gravedad y la duración de la infracción imputada al interesado, es necesario determinar el momento a partir del cual debe considerarse que, en el sentido del artículo 11 del capítulo 4 de dicha Ley, que transpone al Derecho nacional el artículo 22 *bis*, apartado 1, de la Directiva 2006/43, ha asumido un cargo directivo importante en la sociedad auditada.

29 En estas circunstancias, el Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 22 *bis*, apartado 1 de la Directiva [2006/43] en el sentido de que un principal socio auditor 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 [de dicha Directiva] en el sentido de que un principal socio auditor 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

30 Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 22 *bis*, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/43 debe interpretarse en el sentido de que procede considerar que un auditor legal, como un principal socio auditor designado por una sociedad de auditoría en el marco de un encargo de auditoría, asume un cargo directivo importante en una entidad auditada, en el sentido de dicha disposición, tan pronto como celebre con esta un contrato de trabajo relativo a dicho cargo o únicamente a partir del momento en que comience a desempeñar efectivamente las funciones correspondientes a ese cargo.

31 Con carácter preliminar, procede recordar que el artículo 22 *bis*, apartado 1, de la Directiva 2006/43 establece que, cuando un auditor legal o un principal socio auditor, que realiza una auditoría en nombre de una sociedad de auditoría, es contratado por una entidad auditada, se impone un período de espera mínimo de una duración de un año, según el caso, o de dos años, si es contratado por una entidad de interés público, a contar desde el cese en sus funciones de auditor legal o de principal socio auditor, en el marco de un encargo de auditoría, período durante el que, en virtud del artículo 22 *bis*, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, se prohíbe que tal auditor o principal socio auditor «asuma» un cargo directivo importante en la entidad auditada.

32 De los elementos aportados por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que las cuestiones prejudiciales planteadas al Tribunal de Justicia se presentan en el contexto de un litigio en el que el demandante en el litigio principal, si bien no niega haber incumplido el período de espera de dos años, aplicable en el caso de autos, pretende, no obstante, que se reduzca la multa que la autoridad

nacional competente le impuso por dicho incumplimiento debido a que, el mismo día del cese en sus funciones como principal socio auditor en el marco de la auditoría de una sociedad, celebró con dicha sociedad un contrato de trabajo en virtud del cual fue nombrado director financiero y miembro del consejo de administración de esta. Según dicha autoridad, carece de relevancia, a este respecto, el hecho de que el demandante en el litigio principal no comenzara efectivamente a desempeñar sus funciones hasta una fecha posterior, algo más de seis meses después de la celebración de ese contrato de trabajo y alrededor de un año después de la finalización de la última auditoría legal de dicha sociedad, que había realizado para la sociedad de auditoría.

33 De ello se deduce que, dado que no se discute el incumplimiento del período de espera pertinente, dicho órgano jurisdiccional, como subraya expresamente en la resolución de remisión, pretende únicamente mediante sus cuestiones prejudiciales que se determine el grado de gravedad y la duración de dicha infracción, tratando de precisar el alcance de la expresión «asuma un cargo», empleada en el artículo 22 *bis*, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/43, con el fin de definir el momento en que debe considerarse que se ha producido dicho incumplimiento.

34 A este respecto, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión no solo debe tenerse en cuenta su tenor, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (véase, en particular, la sentencia de 6 de octubre de 2020, Jobcenter Krefeld, C-181/19, EU:C:2020:794, apartado 61 y jurisprudencia citada).

35 En lo que atañe al tenor del artículo 22 *bis*, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/43, procede señalar que los verbos utilizados en algunas versiones lingüísticas de esta disposición, como « *nastoupit*» en la versión checa, «*übernimmt*» en la versión alemana, «*occuper*», en la versión francesa y «*prevzeti*» en la versión eslovena, pueden sugerir que dicha disposición exige que el interesado se disponga a desempeñar o desempeñe efectivamente las funciones correspondientes a dicho cargo en la entidad auditada.

36 Sin embargo, otras versiones lingüísticas de la misma disposición ponen más bien de manifiesto que, para su aplicación, podría bastar con que el interesado acepte el cargo asumiendo la obligación de ejercerlo, de modo que la celebración de un contrato de trabajo constituiría el momento pertinente que tener en cuenta a este respecto. Tal interpretación se desprende, en particular, de los verbos utilizados en las versiones en español («*asuma*»), italiano («*accettare*»), neerlandés («*aanvaardt*») y polaco («*zajęli*»).

37 En estas circunstancias, una interpretación puramente literal del artículo 22 *bis*, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/43, basada en el tenor de una o varias versiones lingüísticas, con exclusión de las demás, no puede prevalecer. En efecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la formulación utilizada en una de las versiones lingüísticas de una disposición de Derecho de la Unión no puede constituir la única base para la interpretación de dicha disposición, ni se le puede reconocer carácter prioritario frente a otras versiones lingüísticas, puesto que las disposiciones del Derecho de la Unión deben ser interpretadas y aplicadas de modo uniforme, a la luz de las versiones en todas las lenguas de la Unión (véase, en particular, la sentencia de 8 de octubre de 2020, Combinova, C-476/19, EU:C:2020:802, apartado 31 y jurisprudencia citada).

38 Habida cuenta de la divergencia existente entre las distintas versiones lingüísticas del artículo 22 *bis*, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/43, procede examinar el contexto en el que se inscribe esta disposición, así como los objetivos que persigue y la normativa de la que forma parte.

39 A este respecto, ha de señalarse que, como se desprende de su artículo 1, interpretado a la luz de sus considerandos 5, 8, 9, 11 y 13, esta Directiva tiene por objeto armonizar en gran medida los requisitos de auditoría legal, imponiendo, en particular, a los auditores legales unas normas éticas rigurosas, particularmente en lo que respecta a su integridad, independencia y objetividad, con el fin de

garantizar, en interés de las entidades auditadas y de terceros, la calidad de las auditorías y contribuir así al correcto funcionamiento de los mercados, asegurando que los estados financieros anuales reflejan una imagen fiel de dichas entidades.

40 El artículo 22 *bis* de la Directiva 2006/43, introducido en esta por la Directiva 2014/56, se inscribe en ese objetivo, ya que, como se desprende, en particular, del considerando 1 de esta última Directiva, esta disposición forma parte de un conjunto de normas introducidas por el legislador de la Unión en el capítulo IV de la Directiva 2006/43, titulado «Ética profesional, independencia, objetividad, confidencialidad y secreto profesional», que comprende los artículos 22 a 24 de esta, con el fin de reforzar, mediante una mayor armonización, particularmente, la independencia de los auditores legales en la ejecución de su encargo.

41 Como se desprende de los considerandos 6 a 8 y 10 de la Directiva 2014/56, estas normas tienen por objeto, en esencia, por una parte, garantizar que los auditores legales no estén asociados al proceso interno de toma de decisiones de las entidades auditadas y evitar los conflictos de intereses, en particular excluyendo la auditoría de entidades a las que esos auditores estén vinculados por un interés económico o financiero, así como, por otra parte, proteger a estos de la injerencia de los propietarios, accionistas o directivos de la sociedad de auditoría que los emplea, con el fin de garantizar, impidiendo cualquier interferencia que pueda influir directa o indirectamente, el resultado de su auditoría, tal como se presenta en el informe de auditoría previsto en el artículo 28 de la Directiva 2006/43, la calidad y la integridad de este y, por lo tanto, su fiabilidad, de conformidad con el objetivo, recordado en el apartado 39 de la presente sentencia, que con dicha Directiva se persigue para la entidad auditada y los terceros.

42 De lo antedicho se desprende que la exigencia de independencia presenta no solo un aspecto interno, en la medida en que tiene por objeto garantizar a la entidad auditada la fiabilidad de la auditoría realizada por el auditor legal encargado de ella, sino también un aspecto externo, en la medida en que tiene por objeto preservar la confianza de terceros, como los acreedores y los inversores, en la fiabilidad de dicha auditoría. Este aspecto externo es tanto más importante cuanto que esta confianza es crucial para garantizar la protección del valor de las participaciones de los socios y de los accionistas y, por tanto, el buen funcionamiento de los mercados en su conjunto para los inversores. Por lo tanto, las auditorías legales no solo deben ser fiables, sino también ser percibidas como tales por los terceros.

43 Desde esta doble perspectiva, interna y externa, el legislador de la Unión, como se desprende, en particular, del considerando 8 de la Directiva 2014/56, prohibió a un auditor legal desempeñar funciones directivas o en el órgano de administración de una entidad auditada, no solo durante el período al que se refiere el informe de auditoría, sino también, como resulta de lo dispuesto en el artículo 22 *bis*, apartado 1, de la Directiva 2006/43, durante un período apropiado tras el cese en sus funciones de auditor legal o de principal socio auditor ejercidas en el marco de un encargo de auditoría legal.

44 Como ha señalado el Abogado General, en esencia, en los puntos 52 a 55 de sus conclusiones, tal prohibición tiene por objeto eliminar en la medida de lo posible la tentación de que un auditor legal prevea o concrete su contratación por una entidad auditada durante el período en el que efectuó la auditoría legal y durante un determinado período posterior. En particular, mediante esta prohibición, el legislador de la Unión pretende evitar que tal auditor caiga en la tentación de privilegiar sus propios intereses, actuales o potenciales, emitiendo un informe complaciente con la sociedad auditada, que esta premie, en un futuro próximo, ofreciéndole un cargo directivo importante.

45 Pues bien, procede señalar que la propia existencia de una relación contractual entre un auditor legal y una entidad auditada, o incluso el inicio de negociaciones a tal efecto, pueden no solo dar lugar a un conflicto de intereses, sino, además, dar apariencia de ello.

46 En efecto, como ha alegado acertadamente la Comisión Europea en sus observaciones escritas, habida cuenta de las obligaciones de lealtad y de buena fe que se derivan de tal relación contractual, así como de la proximidad que parece establecer entre las partes, esta relación puede ser percibida por los terceros en el sentido de que puede influir o haber influido en la auditoría de la entidad auditada por el auditor legal de que se trate y, por lo tanto, alterar la confianza de esos terceros en la fiabilidad del resultado de dicha auditoría.

47 En particular, procede subrayar a este respecto que, aun cuando un auditor de cuentas haya cesado en sus funciones o en las de principal socio auditor en el marco de un encargo de auditoría legal de una entidad determinada, la negociación o el establecimiento de una relación contractual entre tal auditor y esa entidad puede bastar para sembrar retroactivamente dudas en los terceros sobre la calidad e integridad de la auditoría realizada antes del cese en tales funciones.

48 Así pues, resulta que, habida cuenta, en particular, de la importancia que reviste la percepción de los terceros en lo que se refiere a la independencia de un auditor legal, debe considerarse que este asume un cargo en una entidad auditada, en el sentido del artículo 22 *bis*, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/43, desde el momento de la conclusión de una relación contractual entre estos, aun cuando tal auditor todavía no haya entrado efectivamente en funciones en dicho cargo dentro de esa entidad.

49 Esta interpretación constituye una prolongación de las disposiciones del artículo 22 de la Directiva 2006/43, que tienen por objeto específico definir los límites de la independencia de los auditores legales, en relación con las cuales debe determinarse el alcance del artículo 22 *bis*, apartado 1, de dicha Directiva, puesto que, como ya se desprende del apartado 40 de la presente sentencia, el legislador de la Unión adoptó todas esas disposiciones con el fin de reforzar esta independencia.

50 En efecto, según el apartado 1 del referido artículo 22, para garantizar que un auditor legal no participe en el proceso de toma de decisiones de una entidad auditada, los Estados miembros se asegurarán de que se adopten todas las medidas razonables para impedir que se produzca entre ese auditor y dicha entidad cualquier conflicto de intereses que pueda derivarse, en particular, de una relación financiera, personal, comercial o laboral, ya sea directa o indirecta, ya existente o potencial, «como resultado [de la] cual un tercero objetivo, razonable e informado pueda llegar a la conclusión» de que la independencia del auditor legal está comprometida.

51 Del mismo modo, a tenor del apartado 4, letra c), de dicho artículo 22, los Estados miembros están obligados a garantizar que los auditores legales no puedan participar en una auditoría legal de las cuentas de una entidad auditada si han estado vinculados a esta, durante el período de auditoría, mediante una relación laboral, comercial o de otra índole, «que pueda generar un conflicto de interés o ser percibida generalmente como posible causante de un conflicto de interés».

52 Asimismo, del apartado 5 del mismo artículo 22 se desprende que un auditor legal no puede solicitar ni aceptar obsequios ni favores de la entidad auditada cuando un tercero objetivo, razonable e informado «considere» que su valor no es insignificante o intrascendente.

53 Como ha señalado el Abogado General en el punto 69 de sus conclusiones, de estas disposiciones se desprende claramente que, según el legislador de la Unión, una relación que puede generar un conflicto de intereses, real o potencial, puede menoscabar la fiabilidad del resultado de una auditoría legal tanto como aquella que terceros puedan percibir, razonablemente, como eventual causa de un conflicto de intereses.

54 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 22 *bis*, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/43 debe interpretarse en el sentido de que debe considerarse que un auditor legal, como un principal socio auditor designado por una sociedad de auditoría en el marco de un encargo de auditoría legal, asume un cargo directivo

importante en una entidad auditada, con arreglo a dicha disposición, desde el momento en que suscribe con esta un contrato de trabajo relativo a dicho cargo, aun cuando no haya comenzado efectivamente a desempeñar las funciones correspondientes a ese cargo.

Costas

55 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

El artículo 22 *bis*, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo, en su versión modificada por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, debe interpretarse en el sentido de que debe considerarse que un auditor legal, como un principal socio auditor designado por una sociedad de auditoría en el marco de un encargo de auditoría legal, asume un cargo directivo importante en una entidad auditada, con arreglo a dicha disposición, desde el momento en que suscribe con esta un contrato de trabajo relativo a dicho cargo, aun cuando no haya comenzado efectivamente a desempeñar las funciones correspondientes a ese cargo.

Firmas