



Examinada su solicitud de informe, remitida a este Gabinete Jurídico, referente al Proyecto de Real decreto por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1988, de 12 de julio de Auditoría de Cuentas, solicitado de esta Agencia Española de Protección de Datos de conformidad con lo dispuesto en los artículos 37 h) de la Ley Orgánica, de 13 de diciembre, de Protección de datos de Carácter Personal, y 5 b) del Estatuto de la Agencia, aprobado por Real Decreto 428/1993, de 26 de marzo, cúmpleme informarle lo siguiente:

Antes de entrar a analizar el texto sometido a informe es preciso señalar que, habida cuenta de la fundamentación legal del informe que inmediatamente va a evacuarse y su carácter preceptivo, a tenor de lo dispuesto en las normas que acaban de señalar, debería indicarse en la Exposición de Motivos de la norma que la misma ha sido sometida al previo informe de la Agencia Española de Protección de Datos.

I

Pese a lo señalado en su rúbrica, el Proyecto sometido a informe tiene por objeto el desarrollo reglamentario de lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

De este modo, el Proyecto establece normas específicas relacionadas tanto con la actividad de auditoría de cuentas, los requisitos para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas y el régimen de control y supervisión de la actividad encomendado por el Texto Refundido al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Por último, el Capítulo VI se refiere a la cooperación internacional en esta materia, diferenciándose el régimen de colaboración con las autoridades competentes de los Estados Miembros de la Unión Europea o con autoridades de Terceros Estados.

A lo largo del Proyecto se incorporan diversas disposiciones de las que se desprende la existencia de diversos tratamientos de datos, bien por parte del propio auditor como por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas que, sin perjuicio de las especialidades que pudieran ser de aplicación, serán analizadas en el presente informe siguiendo el orden derivado del propio articulado del Proyecto.

Deberá tenerse particularmente en cuenta en el análisis contenido en el presente informe lo dispuesto en 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.

II

Antes de entrar en el análisis detallado del contenido del Proyecto sometido a informe debe igualmente efectuarse una consideración previa en relación con la naturaleza del auditor de cuentas en el ejercicio de su actividad en lo que se refiere a la aplicación de las normas de protección de datos de carácter personal.

En este sentido, el artículo 3 d) de la Ley Orgánica 15/1999 define al responsable del fichero o tratamiento como “Persona física o jurídica, de naturaleza pública o privada, u órgano administrativo, que decida sobre la finalidad, contenido y uso del tratamiento”. Por su parte, conforme al artículo 3 g) es encargado del tratamiento “La persona física o jurídica, autoridad pública, servicio o cualquier otro organismo que, solo o conjuntamente con otros, trate datos personales por cuenta del responsable del tratamiento”.

La delimitación entre una y otra figura se fundamenta en el hecho de que mientras el responsable lleva a cabo el tratamiento en nombre propio, manteniendo, en su caso, una relación directa con el afectado al que se refieren los datos, el encargado del tratamiento se limita a tratar los datos en cumplimiento del encargo expresamente conferido por el responsable, no manteniendo dicha relación directa con el afectado y limitando su actividad a las instrucciones en virtud de las cuales el encargado es conferido de esta condición.

Pues bien, en el presente supuesto podría plantearse la hipótesis de que el auditor de cuentas mantiene en relación con la entidad auditada la condición de encargado del tratamiento, dado que la actividad desarrollada por el auditor se deriva de la existencia de un contrato celebrado con dicha entidad, regulado por el artículo 8 del Proyecto sometido a informe, cuyo apartado 1 señala en su segundo párrafo que “el contrato de auditoría de cuentas anuales ha de formalizarse por escrito e incluirá, de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, al menos, la identificación de las cuentas anuales objeto de auditoría y los aspectos relevantes del trabajo de auditoría a realizar, referidos al período de contratación, los honorarios, finalidad o razón por la que se realiza el encargo y plazo de entrega del informe de auditoría”.

No obstante, cabe considerar que el régimen establecido a lo largo del Texto refundido y del Proyecto sometido a informe pone de manifiesto que la actividad de auditoría de cuentas no puede sin más ser considerada como la propia de un encargado, asumiendo el auditor funciones que le identifican en mayor medida con las de un responsable del tratamiento.



En particular, el artículo 12.2 de la Ley Orgánica 15/1999 establece que “La realización de tratamientos por cuenta de terceros deberá estar regulada en un contrato que deberá constar por escrito o en alguna otra forma que permita acreditar su celebración y contenido, estableciéndose expresamente que el encargado del tratamiento únicamente tratará los datos conforme a las instrucciones del responsable del tratamiento, que no los aplicará o utilizará con fin distinto al que figure en dicho contrato, ni los comunicará, ni siquiera para su conservación, a otras personas”.

Además, según el artículo 12.3 “una vez cumplida la prestación contractual, los datos de carácter personal deberán ser destruidos o devueltos al responsable del tratamiento, al igual que cualquier soporte o documentos en que conste algún dato de carácter personal objeto del tratamiento”.

Pues bien, las normas reguladoras del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas vienen a contradecir las obligaciones derivadas de los preceptos citados, por cuanto el auditor deberá, por un lado, mantener una absoluta independencia de la entidad auditada y, por otra, conservar la información y papeles de trabajo obtenidos, manteniéndolos a disposición de las autoridades competentes para el control y supervisión, en los términos que se analizarán a lo largo del presente informe.

Así, respecto de la independencia, el artículo 22.1 de la Directiva 2006/43/CE dispone que “Los Estados miembros se asegurarán de que, cuando se realice una auditoría legal, el auditor legal y/o la sociedad de auditoría sean independientes de la entidad auditada y no participen en el proceso de toma de decisiones de la misma”, indicando el considerando 11 de su Exposición de Motivos que “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”.

Del mismo modo, el artículo 25 de la Directiva añade que “Los Estados miembros se asegurarán de que existan las normas adecuadas que establezcan que los honorarios para las auditorías legales: a) no están influidos o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada; b) no puedan basarse en ningún tipo de contingencia”.

Así, el artículo 12.1 del Texto Refundido añade en su primer párrafo que “Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la



revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables pudiera verse comprometida”.

Por este motivo, concluye el artículo 8 del texto sometido a informe que en el contrato no será posible “que puedan establecerse limitaciones al desarrollo del trabajo de auditoría ni estipulaciones contrarias a lo establecido en la citada normativa ni restricciones a la distribución o utilización del informe de auditoría”.

A la vista de todo ello, cabe considerar que los auditores de cuentas tendrán, desde la perspectiva de la aplicación de las normas de protección de datos, la condición de responsables del tratamiento de datos de carácter personal que lleven a cabo en el ejercicio de su actividad. Ello conllevará que los mismos queden sometidos a la totalidad de las disposiciones de la Ley Orgánica 15/1999, debiendo proceder a la notificación de los ficheros generados en el ámbito de su actividad al registro General de Protección de Datos.

En el mismo sentido, los auditores de cuentas se encontrarán obligados por los principios contenidos en la Ley Orgánica 15/1999 y por los deberes impuestos en la misma, debiendo, en su caso, atender las solicitudes de ejercicio de los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición, así como implantar en el tratamiento de los datos las medidas de seguridad establecidas en el Título VIII del Reglamento de desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, aprobado por Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre.

La conclusión que acaba de alcanzarse no resulta baladí, por cuanto influye decisivamente en las normas de la Ley Orgánica que deben ser objeto de análisis en lo que se refiere a los tratamientos de datos llevados a cabo por los auditores de cuentas y a la cesión que los mismos realicen de los datos de carácter personal objeto de dicho tratamiento.

Así, en cuanto a las cesiones, el artículo 6.1 de la Ley Orgánica 15/1999 dispone como principio general que “El tratamiento de los datos de carácter personal requerirá el consentimiento inequívoco del afectado, salvo que la Ley disponga otra cosa”. No obstante, añade el artículo 6.2 que “No será preciso el consentimiento cuando los datos de carácter personal se recojan para el ejercicio de las funciones propias de las Administraciones Públicas en el ámbito de sus competencias; cuando se refieran a las partes de un contrato o precontrato de una relación negocial, laboral o administrativa y sean necesarios para su mantenimiento o cumplimiento; cuando el tratamiento de los datos tenga por finalidad proteger un interés vital del interesado en los términos del artículo 7 apartado 6 de la presente Ley, o cuando los datos figuren en fuentes accesibles al público y su tratamiento sea necesario para la satisfacción del interés legítimo perseguido por el responsable del fichero o por el del tercero a quien se comuniquen los datos, siempre que no se vulneren los derechos y libertades fundamentales del interesado”.

En cuanto a las cesiones, siendo responsable del tratamiento el auditor será éste y no el auditado, como sucedería en el supuesto en que aquél hubiese sido considerado encargado del tratamiento, quien se encuentre legitimado para la cesión de tales datos, a cuyo efecto establece el artículo 11.1 de la Ley Orgánica como regla general que “Los datos de carácter personal objeto del tratamiento sólo podrán ser comunicados a un tercero para el cumplimiento de fines directamente relacionados con las funciones legítimas del cedente y del cesionario con el previo consentimiento del interesado”, si bien los datos podrían ser objeto de cesión en los supuestos enumerados en el artículo 11.2 de la Ley Orgánica, a cuyo tenor:

“El consentimiento exigido en el apartado anterior no será preciso:

a) Cuando la cesión está autorizada en una Ley.

b) Cuando se trate de datos recogidos de fuentes accesibles al público.

c) Cuando el tratamiento responda a la libre y legítima aceptación de una relación jurídica cuyo desarrollo, cumplimiento y control implique necesariamente la conexión de dicho tratamiento con ficheros de terceros. En este caso la comunicación sólo será legítima en cuanto se limite a la finalidad que la justifique.

d) Cuando la comunicación que deba efectuarse tenga por destinatario al Defensor del Pueblo, el Ministerio Fiscal o los Jueces o Tribunales o el Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de las funciones que tiene atribuidas. Tampoco será preciso el consentimiento cuando la comunicación tenga como destinatario a instituciones autonómicas con funciones análogas al Defensor del Pueblo o al Tribunal de Cuentas.

e) Cuando la cesión se produzca entre Administraciones Públicas y tenga por objeto el tratamiento posterior de los datos con fines históricos, estadísticos o científicos.

f) Cuando la cesión de datos de carácter personal relativos a la salud sea necesaria para solucionar una urgencia que requiera acceder a un fichero o para realizar los estudios epidemiológicos en los términos establecidos en la legislación sobre sanidad estatal o autonómica.”

En consecuencia, las normas que acaban de indicarse deberán ser tomadas en consideración en la actividad del auditor de cuentas, debiendo los tratamientos y cesiones de datos previstos en el Proyecto sometido a informe resultar acordes con dichas normas.



III

Tomando en consideración lo señalado en el apartado anterior de este informe, debe igualmente indicarse, como consideración preliminar, que el tratamiento de los datos necesarios para el adecuado ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, incluyendo todos los documentos y papeles de trabajo que resulten necesarios para tal fin se encontrará amparado en lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999.

En este sentido, como ya se ha señalado, el artículo 6.1 de la Ley Orgánica 15/1999 permite el tratamiento de los datos personales sin contar con el consentimiento del interesado en los supuestos en los que exista una habilitación legal para el mismo.

El citado precepto además ha sido clarificado por lo dispuesto en el artículo 10.2 a) del Reglamento de desarrollo de la Ley Orgánica, que pone de manifiesto que para que concurra la citada habilitación legal no será preciso que la Ley se refiera expresamente al correspondiente tratamiento o cesión de los datos de carácter personal, sino que será posible entender amparado en la citada habilitación legal el tratamiento en los supuestos en los que concurra una de las siguientes circunstancias:

- El tratamiento o la cesión tengan por objeto la satisfacción de un interés legítimo del responsable del tratamiento o del cesionario amparado por dichas normas, siempre que no prevalezca el interés o los derechos y libertades fundamentales de los interesados previstos en el artículo 1 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre..
- El tratamiento o la cesión de los datos sean necesarios para que el responsable del tratamiento cumpla un deber que le imponga una de dichas normas

Pues bien, en el presente caso, las normas reguladoras de la actividad de auditoría de cuentas determinan el alcance que deberá revestir el informe de auditoría. En este sentido, el artículo 3.1 del Texto Refundido establece las menciones que el mismo deberá contener, indicando el artículo 4.1 del Proyecto sometido a informe que “La auditoría de las cuentas anuales consistirá en revisar y verificar a efectos de dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado de sus operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo”.

En consecuencia, la actividad de auditoría de cuentas exigirá el tratamiento de cualesquiera datos que resulten necesarios para verificar la actividad del auditor y, en particular, para que el mismo pueda emitir, conforme



al artículo 3.1 c) del Texto Refundido “Una opinión técnica en la que se manifestará, de forma clara y precisa, si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo”.

Del mismo modo, la cesión de los datos llevada a cabo por la entidad auditada se encontrará fundamentada en la exigencia anual de auditoría de las cuentas anuales, toda vez que existen diversas disposiciones legales que exigen la realización de las actividades de auditoría de los estados financieros de dichas entidades. Así, a título de ejemplo, en el ámbito de las sociedades de capital, el artículo 263 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, dispone que “las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por auditor de cuentas”, señalando el artículo 268 que “el auditor de cuentas comprobará si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, así como, en su caso, la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio”.

E consecuencia dicha comunicación se encontraría amparada por lo dispuesto en el artículo 11.2 a) de la Ley Orgánica 15/1999, en conexión con lo señalado en el artículo 10.2 a) del Reglamento y las normas con rango de Ley que imponen las obligaciones de auditoría.

En todo caso, deberán tenerse en cuenta en el ejercicio de esta actividad y en la obtención de información por parte del auditor de cuentas los principios contenidos en la Ley Orgánica, particularmente los establecidos en los artículos 4.1 y 4.2 de la misma, según los cuales “Los datos de carácter personal sólo se podrán recoger para su tratamiento, así como someterlos a dicho tratamiento, cuando sean adecuados, pertinentes y no excesivos en relación con el ámbito y las finalidades determinadas, explícitas y legítimas para las que se hayan obtenido” y “Los datos de carácter personal objeto de tratamiento no podrán usarse para finalidades incompatibles con aquellas para las que los datos hubieran sido recogidos. No se considerará incompatible el tratamiento posterior de éstos con fines históricos, estadísticos o científicos”.

IV

Dicho todo lo anterior, y entrando ya en el análisis del contenido del Proyecto sometido a informe, debe hacerse referencia a lo previsto en los artículos 12 y 13 en lo que respecta al acceso por el auditor a información necesaria para el análisis contable de los grupos consolidados.

Según el artículo 12.1 del Proyecto “de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.2 y 5.3 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, el auditor de cuentas que realice la auditoría de las cuentas anuales

consolidadas, o de otros estados financieros o documentos contables consolidados, asume la plena responsabilidad del informe de auditoría emitido, aun cuando la auditoría de las cuentas anuales de las sociedades participadas haya sido realizada por otros auditores, y vendrá obligado a recabar la información necesaria, en su caso, a quienes hayan realizado la auditoría de cuentas de las entidades que formen parte del conjunto consolidable, que estarán obligados a suministrar cuanta información se les solicite”.

A su vez, conforme al artículo 12.2 “efectos de lo establecido en el artículo 5.4 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, el auditor de cuentas de las cuentas anuales consolidadas deberá disponer de la documentación relativa a la revisión y evaluación del trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas en relación con las auditorías de entidades que formen parte del conjunto consolidable, con el contenido y detalle establecidos en las normas de auditoría”.

Por último, al artículo 13 establece las medidas a adoptar en caso de que las entidades pertenecientes al Grupo se encuentren en terceros países respecto de los que no exista un acuerdo de intercambio de información sobre la base de reciprocidad, debiendo en este caso el auditor adoptar los procedimientos necesarios para que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueda tener acceso a la documentación de los trabajos de auditoría llevado a cabo en relación con tales sociedades, para lo que será preciso, conforme al apartado 2 b) “Acordar, por escrito, con los auditores de cuentas o sociedades y demás entidades de auditoría registrados y autorizados en terceros países, el acceso adecuado e ilimitado a la documentación del trabajo realizado por éstos, con el fin de que el auditor de las cuentas consolidadas pueda remitir auditor de las cuentas consolidadas toda la documentación que a este respecto sea requerida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”.

Los supuestos contemplados en los apartados 1 y 2 del artículo 12 implicarán la comunicación por los auditores de las entidades pertenecientes al Grupo a aquél que audite las cuentas del Grupo consolidable de los datos de carácter personal necesarios para llevar a cabo su actividad, debiendo encontrarse dicha cesión legitimada en lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley Orgánica 15/1999.

Por su parte, en el supuesto contemplado en el artículo 13 se producirá un tratamiento en España y sujeto a la Ley Orgánica 15/1999 de datos procedentes de terceros países. Lógicamente en este punto no resultaría relevante la aplicación de la Ley Orgánica 15/1999 en lo que se refiere a la transmisión de los datos desde esos terceros países. Sin embargo, el tratamiento derivado de la citada transmisión, al llevarse a cabo en el ámbito de la actividad del auditor situado en España, sí deberá resultar conforme con lo establecido en la Ley Orgánica 15/1999 y, en particular, en su artículo 6.



Pues bien, el artículo 27 de la Directiva 2006/43/CE, desarrollado en España por el artículo 5 del Texto Refundido, se refiere expresamente a la auditoría legal de las cuentas consolidadas, disponiendo lo siguiente:

“Los Estados miembros se asegurarán de que en el caso de una auditoría legal de las cuentas consolidadas de un grupo de empresas:

a) el auditor del grupo asuma la plena responsabilidad del informe de auditoría en relación con las cuentas consolidadas;

b) el auditor del grupo realice una revisión y guarde la documentación de su evaluación del trabajo de auditoría realizado por auditores de terceros países, auditores legales, entidades de auditoría de terceros países o sociedades de auditoría para la auditoría del grupo. La documentación conservada por el auditor del grupo deberá permitir a la autoridad competente revisar adecuadamente el trabajo del auditor del grupo;

c) cuando un componente de un grupo de empresas sea auditado por auditores o entidades de auditoría de terceros países que no tengan un acuerdo de trabajo con arreglo al artículo 47, el auditor del grupo será responsable de garantizar que la documentación del trabajo de auditoría realizado por el auditor o la entidad de auditoría del tercer país, incluidos los papeles de trabajo pertinentes para la auditoría del grupo, se entrega debidamente, a petición, a las autoridades de supervisión pública. Con el fin de garantizar la entrega de la información, el auditor del grupo guardará una copia de esa documentación o bien acordará con el auditor o la entidad de auditoría del tercer país un acceso adecuado e ilimitado a petición, o tomará otras medidas apropiadas. Si existieran impedimentos legales o de otro tipo que impidieran la transmisión de los papeles de trabajo de auditoría de un tercer país al auditor del grupo, la documentación conservada por el auditor del grupo incluirá la prueba de que ha aplicado los procedimientos adecuados para obtener acceso a la documentación relativa a la auditoría y, en caso de impedimentos distintos de los legales derivados de la legislación nacional, la prueba que demuestre tales impedimentos.”

Es decir, el citado precepto prevé, por una parte, el acceso por el auditor del Grupo a la información a la que hubieran accedido los auditores de las entidades pertenecientes al mismo y, por otro, el deber de garantizar el acceso a dicha información en los supuestos en los que las entidades pertenecientes al Grupo se encontrasen ubicadas o hubieran sido objeto de auditoría en terceros estados.

En consecuencia, las previsiones de los artículos 12 y 13 del Reglamento resultan conformes a los artículos 6.1 y 11.2 a) de la Ley Orgánica 15/1999 en conexión con el artículo 27 de la Directiva 2006/43 y el artículo 5

del Texto Refundido por el que dicha previsión se transpone al derecho español.

V

La Sección 1ª del Capítulo II del Proyecto se refiere al régimen jurídico del Registro Oficial de Auditores de Cuentas, disponiendo el artículo 25.2 que “Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo los requisitos a que se refieren respectivamente los artículos 8 a 10 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, figuren inscritas, como ejercientes en el caso de las personas físicas, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y hubieran prestado fianza en garantía de los daños y perjuicios que se pudieran derivar del incumplimiento de sus obligaciones”. A tal efecto, el artículo 26 del texto sometido a informe diferencia en el Registro Oficial tres secciones, referidas a personas físicas, sociedades y auditores de cuentas, sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países, describiendo los artículos 28 a 30 los supuestos en que procederá la inscripción.

Además, el artículo 29.3 señala en relación con las sociedades que “Sólo los auditores de cuentas inscritos como ejercientes podrán actuar como responsables y firmantes de la actividad de auditoría de cuentas definida en el artículo 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas”.

Por último, el artículo 31 se refiere a la publicidad de la información del Registro, al disponer en su apartado 1 que “El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas hará pública, al menos, anualmente y de forma actualizada, la relación de auditores de cuentas, con especificación del nombre, dirección, número de registro, situación en la que se encuentren inscritos, y en el caso de ejercientes, domicilio profesional, dirección de Internet y número de registro de la sociedad o sociedades de auditoría con las que está relacionado, Corporación de derecho público a la que pertenezcan, en su caso, y todas las demás inscripciones como auditor de cuentas ante las autoridades competentes de otros Estados miembros y como auditor en terceros países, con indicación de las autoridades competentes para la inscripción, y en su caso los números de registro”. Del mismo modo, en relación con las sociedades de auditoría se hará pública, al menos anualmente una relación de las mismas con las menciones establecidas en el apartado 2. Finalmente, el artículo 31.3 se refiere a la publicidad de los datos relativos a personas físicas, sociedades o entidades de terceros países.

El artículo 7 del Texto Refundido, que viene a ser desarrollado por las normas objeto del presente apartado establece en su apartado 2 que “el Registro Oficial de Auditores de Cuentas será público y su información será accesible por medios electrónicos”. Posteriormente los apartados 3 y 4 desarrollan el contenido de la publicidad del mencionado Registro, diferenciando entre la referida a personas físicas y sociedades de auditoría.

Igualmente, respecto de las entidades de terceros países, dispone el artículo 7.5 del Texto Refundido que “en el caso de auditores de cuentas, así como de sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países, deberán figurar de forma separada, debiendo en todo caso identificarse como tales aquellos a que se refieren respectivamente el artículo 9.3 y el último párrafo del artículo 10.4, con la mención de que no están autorizados para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en España”.

A su vez estas previsiones transponen al derecho español lo previsto en el Capítulo III de la Directiva 2006/43/CE, cuyo artículo 15.2 dispone que “Los Estados miembros se asegurarán de que cada auditor legal y sociedad de auditoría estén identificados en el registro público por un número individual. La información que figure en el registro se conservará en el mismo en formato electrónico y será accesible para el público por medios electrónicos”, regulando los artículos 16 y 17 la información mínima que deberá contener el registro y que coincide con la establecida en el Texto Refundido.

En consecuencia, el tratamiento de los datos en el Registro y la comunicación de datos derivada de la publicidad del mismo resultan amparados igualmente por los artículos 6.1 y 11.2 a) de la Ley Orgánica 15/1999, en conexión con los artículos 7 y 9 del Texto Refundido y 15 de la Directiva 2006/43/CE.

VI

En lo que se refiere a la formación, regulada por la Sección 2ª del Capítulo II del Proyecto sometido a informe, el artículo 35.3 dispone que “Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán rendir información anual al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la formación práctica que hayan realizado las personas a su servicio, con el detalle y distribución, y en el plazo que se determinen mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”.

Por su parte, el artículo 42.1 añade que “las Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas, las Universidades, así como los centros, entidades y grupos de auditores autorizados que realicen las actividades de formación continuada, conforme a lo previsto en el artículo anterior, remitirán, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el mes de noviembre de cada año, una declaración anual de las actividades finalizadas en los doce meses anteriores al 30 de septiembre de cada año, así como de las actividades referidas en los párrafos b) a d) del artículo 41, que hayan justificado los auditores de cuentas a su respectiva corporación en dicho período. Asimismo, los auditores de cuentas remitirán al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas una declaración anual de las actividades de formación continuada realizadas, que podrán tener el carácter de complementaria a las realizadas por las Corporaciones de auditores, en los términos que prevea la Resolución a que se refiere el artículo anterior”.

Ambas previsiones implicarán la cesión de los datos de formación desde las diversas entidades a las que los mismos se refieren, que deberá resultar conforme a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999.

El artículo 8 del Texto Refundido establece de forma detallada los requisitos de formación y titulación exigibles para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, entre los que se encuentra la realización de cursos de formación que garanticen una mejora y perfeccionamiento continuo de los conocimientos en la materia objeto de su actividad. En este mismo sentido, indica el artículo 7.7 del Texto Refundido que “7. Los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, salvo aquellos a los que se refiere el artículo 9.3, deberán seguir cursos y realizar actividades de formación continuada, los cuales podrán ser impartidos, en la forma y condiciones que se establezcan reglamentariamente, por las corporaciones representativas de los auditores de cuentas, las entidades docentes autorizadas u otras entidades”.

En particular, los artículos 40 y siguientes del Proyecto sometido a informe se refieren a la formación continuada de los profesionales. De forma sumamente resumida, el artículo 40.1 dispone que “A los efectos de lo previsto en el artículo 7.7 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en situación de ejercientes, salvo aquellos a los que se refiere el artículo 9.3 de dicho Texto Refundido, o prestando servicios por cuenta ajena deberán realizar actividades de formación continuada por un tiempo equivalente, al menos, a ciento veinte horas en un período de tres años, con un mínimo de treinta horas anuales”. A su vez, conforme al artículo 40.2, párrafo primero, “Los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de no ejercientes, no tendrán que cumplir con esta obligación, mientras se mantengan como tales. Cuando un auditor de cuentas no ejerciente solicite pasar a la situación de ejerciente, deberá acreditar la realización de ciento veinte horas de formación continuada en el período de tres años que termine en la fecha de su petición, de las que al menos cincuenta horas deben justificarse como realizadas en los doce meses anteriores a la referida fecha”.

El artículo 11.2 c) de la Ley Orgánica 15/1999 exige del consentimiento del interesado los supuestos en que “el tratamiento responda a la libre y legítima aceptación de una relación jurídica cuyo desarrollo, cumplimiento y control implique necesariamente la conexión de dicho tratamiento con ficheros de terceros. En este caso la comunicación sólo será legítima en cuanto se limite a la finalidad que la justifique”.

Pues bien, de las obligaciones de formación general y continua establecidas en los preceptos que acaban de indicarse se desprende la obligación del auditor de realizar dichas actividades y la posibilidad de acreditar que las mismas han sido llevadas a efecto, a fin de que conste como ejerciente



en el Registro Oficial al que se ha hecho referencia en el apartado anterior de este informe, cuya llevanza corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Pues bien, tomando lo antedicho en cuenta cabe considerar que la comunicación al antedicho Instituto de los datos referidos a la formación realizada por los auditores, tanto por parte de las sociedades en que se integrasen como de las entidades que impartieran la formación, resulta una comunicación necesaria para el adecuado desarrollo de la relación jurídica del auditor con las sociedades o entidades, toda vez que la finalidad última de la realización de las acciones formativas es, precisamente, la acreditación del cumplimiento de los requisitos mínimos exigibles para el desempeño de la actividad de auditoría de cuentas.

Por todo ello, las cesiones a las que se ha hecho referencia en este apartado se encuentran amparadas por el artículo 11.2 c) de la Ley Orgánica 15/1999.

VII

Debe a continuación procederse al análisis de las disposiciones contenidas en las Secciones 3ª y 4ª del Capítulo III del Proyecto, referidas ya al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

El artículo 56 dispone en su párrafo primero que “las entidades auditadas estarán obligadas a facilitar cuanta información fuera necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas; asimismo, quien o quienes realicen dichos trabajos de auditoría estarán obligados a requerir cuanta información precisen para la emisión del informe de auditoría”.

Deben en relación con dicho precepto tenerse en cuenta las observaciones generales efectuadas en el apartado III de este informe, en lo referente a la legitimación para la cesión de los datos contenidos en la documentación a la que se refiere este precepto y para el tratamiento de los mismos por parte del auditor.

Asimismo, cabe considerar que de lo dispuesto en el precepto se desprende el cumplimiento del principio de proporcionalidad, regulado por el artículo 4.1 de la Ley Orgánica 15/1999, reproducido en aquel apartado, toda vez que la cesión se limitaría a los datos “necesarios” para la realización de los trabajos de auditoría. Del mismo modo, el párrafo segundo del precepto se refiere a la información no facilitada que, a juicio del auditor fuera “relevante” para el desarrollo de su actividad de auditoría, pudiendo considerarse que ambos calificativos se corresponden con los de “adecuada”, “pertinente” y “no excesiva”, contenidos en el citado artículo 4.1

Por su parte, los artículos 57 y 58 establecen determinadas reglas en lo referente al tratamiento de la información por parte de los auditores. Así, el artículo 57 se refiere al deber de secreto, regulado por el artículo 25 del Texto Refundido, que persistirá una vez concluida la actividad de auditoría y una vez que el auditor se hubiese dado de baja del Registro.

Debe recordarse que el artículo 10 de la Ley Orgánica 15/1999 establece un principio similar en lo que se refiere al tratamiento de datos, al establecer que “el responsable del fichero y quienes intervengan en cualquier fase del tratamiento de los datos de carácter personal están obligados al secreto profesional respecto de los mismos y al deber de guardarlos, obligaciones que subsistirán aun después de finalizar sus relaciones con el titular del fichero o, en su caso, con el responsable del mismo”.

Debe, lógicamente, tenerse en cuenta que el artículo 25.2 del Texto Refundido, no obstante, establece una serie de excepciones al deber de secreto que son, precisamente, habilitaciones legales para la comunicación de datos, en los términos previstos en el artículo 10.2 a) de la Ley Orgánica 15/1999.

El artículo 58 contiene igualmente determinadas normas vinculadas con el tratamiento de datos de carácter personal. Así, en primer lugar, se establece un plazo de conservación de cinco años de la documentación obtenida, a contar desde la fecha del informe de auditoría, debiendo así conservarse “los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe”. Añade el precepto que “en caso de existir reclamación, juicio o litigio en relación con el informe de auditoría o en el que la documentación correspondiente a que se refiere este apartado pudiera constituir elemento de prueba, siempre que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría tenga conocimiento de tal circunstancia, el plazo se extenderá hasta la resolución o sentencia firme, o finalización del procedimiento, o hasta que hayan transcurrido cinco años desde la última comunicación o intervención del auditor de cuentas en relación con el conflicto en cuestión”.

EN cuanto al modo en que deberá conservarse la información respecto de la que existe el deber de custodia citado, el artículo 58.1 añade en su párrafo segundo que “durante los plazos a que se refiere el párrafo anterior, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas serán responsables de adoptar las medidas necesarias para la salvaguarda y conservación de la documentación referente a cada trabajo de auditoría de cuentas”. Esta obligación, así como la de conservación, se extiende “a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que, conforme a lo previsto en el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y en el presente Reglamento, causen baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas”.

Debe, a tal efecto, recordarse que el artículo 9.1 de la Ley Orgánica 15/1999 dispone que “el responsable del fichero, y, en su caso, el encargado

del tratamiento, deberán adoptar las medidas de índole técnica y organizativas necesarias que garanticen la seguridad de los datos de carácter personal y eviten su alteración, pérdida, tratamiento o acceso no autorizado, habida cuenta del estado de la tecnología, la naturaleza de los datos almacenados y los riesgos a que están expuestos, ya provengan de la acción humana o del medio físico o natural”.

Las citadas medidas de seguridad se encuentran desarrolladas por el Título VIII del Reglamento de desarrollo de la Ley Orgánica y deberán implementarse en el tratamiento de datos llevado a cabo por el auditor.

Por otra parte, en la versión remitida a esta Agencia para informe consta un apartado 3 del artículo 58, referido a la externalización de servicios de conservación y custodia, imponiendo la obligación de comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la identidad de quien asume el servicio y otra información adicional. Sin embargo, dicho apartado no consta en el Proyecto en la redacción disponible en la página web del mencionado Instituto, probablemente por cuanto se pretende la exclusión de dicho deber de notificación.

No obstante, en caso de que dicha externalización fuera posible, lo que no parece ser contrario a los principios de la legislación comunitaria y nacional en la materia, debería igualmente tenerse en consideración la necesaria aplicación al caso del régimen de contratación del encargado del tratamiento, contenido en el artículo 12 de la Ley Orgánica, al que se hizo referencia en el apartado II de este informe y en el Título III del Capítulo II del Reglamento que la desarrolla.

Teniendo en cuenta lo que ha venido indicándose en este apartado del presente informe, se considera necesaria la inclusión en el Proyecto de un precepto, a continuación del artículo 58 del mismo, referido, en primer lugar, al sometimiento a la Ley Orgánica 15/1999 de los tratamientos de datos realizados por el auditor en el ejercicio de su actividad, así como a la necesaria implantación de las medidas de seguridad previstas en dicha normativa. Finalmente, debería indicarse también que en caso de externalización de los servicios habrá de darse cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 12 ya citado.

Por ello, se propone un precepto con el siguiente tenor:

“Artículo 58 bis. Protección de datos de carácter personal.

El tratamiento de datos de carácter personal llevado a cabo por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría como consecuencia del ejercicio de su actividad, incluido el de los datos contenidos en los documentos o papeles de trabajo utilizados para tal fin, se encuentra sometido a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de



13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal y sus disposiciones de desarrollo.

En la conservación de los datos a la que se refiere el artículo anterior, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría implantarán las medidas de seguridad previstas en la normativa de desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre.

En el supuesto en que los auditores de cuentas y sociedades de auditoría externalizasen los servicios de conservación y custodia de la documentación deberá darse cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley Orgánica 15/1999.”

VIII

En lo que se refiere al ejercicio de la actividad de control de la actividad de auditoría de cuentas, el artículo 64 del Proyecto sometido a informe dispone que “en el desarrollo de la actividad de control de la actividad de auditoría de cuentas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá requerir y examinar, además de los papeles de trabajo, cualquier libro, registro, documento, cualquiera que sea su soporte, o información que, de acuerdo con la finalidad perseguida, dicho Instituto estime necesaria para el adecuado cumplimiento de sus competencias, y a la que será de aplicación lo establecido en el artículo 58. El auditor de cuentas o sociedad de auditoría y, en su caso, las entidades a las que se refieren los artículos 17 y 18 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, estarán obligados a facilitarla, así como a colaborar con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en dichas actividades de control”, clarificando que “el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y los empleados públicos que presten servicios en dicho Instituto quedarán, en todo caso, sujetos a la obligación de mantener el secreto de cuanta información conozcan en el ejercicio de tal actividad”.

Por su parte, y en relación con la actividad de control de calidad, el artículo 64.2 dispone que “las corporaciones de derecho público representativas de auditores y quienes, conforme a la disposición adicional tercera del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, participen en la ejecución del control de calidad dispondrán, en el ejercicio de dicha función, de las mismas facultades y obligaciones que el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a que se refiere el apartado anterior”.

Añade el artículo 66.1 en su párrafo primero 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”.

El artículo 30.1 de la Directiva 2006/43/CE dispone que “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”, añadiendo el artículo 30.2 que “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”.

Por su parte, el artículo 29.1 establece que “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 criterios a los que se refiere el citado precepto, añadiendo que “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”.

A tal efecto, el artículo 32.1 de la Directiva establece que “Los Estados miembros organizarán un sistema efectivo de supervisión pública para auditores legales y sociedades de auditoría basado en los principios establecidos en los apartados 2 a 7”, indicando en particular el artículo 32.5 que “El sistema de supervisión pública tendrá derecho, en caso necesario, a llevar a cabo investigaciones sobre auditores legales y sociedades de auditoría y a adoptar las medidas oportunas”.

En desarrollo de tales previsiones, el artículo 28.2 del Texto Refundido dispone que “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 artículos 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”.

Además, dentro de las excepciones al deber de secreto, el artículo 25.2 del Texto Refundido se refiere en sus apartados a) y e) 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 artículos 42 y 43.

- Las corporaciones representativas de los auditores de cuentas a los exclusivos efectos de verificar la observancia de las prácticas y procedimientos internos de actuación de sus miembros en el ejercicio de su actividad de auditoría de cuentas.

Por tanto en estos supuestos existe igualmente una habilitación legal para la cesión de los datos por parte de los auditores y sociedades de auditoría, fundada en los preceptos que acaban de reproducirse, limitado el acceso por las corporaciones a los supuestos de control de calidad regulados por la Ley y el Reglamento, respecto de los que resultan competentes.

En este sentido, el artículo 104 del Proyecto sometido a informe establece, entre las competencias de las citadas Corporaciones las de “verificar la observancia de las prácticas y procedimientos internos de actuación de sus miembros en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, si su inobservancia lleva aparejada medidas disciplinarias en sus respectivos Estatutos” (apartado g), “Proponer al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la incoación del procedimiento sancionador, en los términos a que se refiere el artículo 77.5 de este Reglamento o, en su caso, comunicar aquellas cuestiones o asuntos detectados en el ejercicio de sus funciones que puedan suponer el incumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas” (apartado h) y “colaborar con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en todas aquellas cuestiones relacionadas con la actividad de auditoría de cuentas. En particular, podrá ejecutar, bajo la supervisión y dirección del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, el control de calidad de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría cuando así lo acuerde dicho Instituto, siempre y cuando las personas encargadas directamente de una actuación de control de calidad sobre un auditor de cuentas o sociedad de auditoría no hayan colaborado en la implementación y diseño del sistema de control de calidad interno de los mismos auditores de cuentas o sociedades de auditoría durante los tres años inmediatamente anteriores a la ejecución del control de calidad” (apartado i), añadiendo el artículo 105.1 que “A los efectos de lo dispuesto en el 104, letras g) e i), las Corporaciones de derecho público representativas de auditores podrán acceder a la documentación referente a cada auditoría, quedando sujetas a la obligación establecida en el artículo 25.2 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas”.

Las disposiciones a las que acaba de hacerse referencia legitiman lo dispuesto en el artículo 77.5 del Proyecto sometido a informe, según el cual “Las Corporaciones de derecho público representativas de auditores deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas los hechos de los

que hubieran tenido conocimiento que pudieran ser constitutivos de infracciones a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En la tramitación de estas comunicaciones se aplicarán los principios de los apartados anteriores”.

IX

EL artículo 78 del Proyecto establece, por su parte, un deber genérico de información al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, complementario y añadido al establecido en los artículos analizados en el apartado anterior, que implica la comunicación al Instituto de las informaciones contenidas en el apartado 1, respecto de los auditores de cuentas, y en el apartado 2, respecto de las sociedades de auditoría.

Añade el artículo 78.4 que dicha información deberá igualmente facilitarse por los auditores de cuentas y sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países, a que se refieren los artículos 9.3 y 10.4 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas”, con excepción de “aquellos que procedan de terceros países cuyos sistemas de supervisión hayan sido declarados equivalentes por la Unión Europea que remitirán la información con el contenido y periodicidad que se establezca mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”.

Por último, el artículo 78.6 establece que “El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para el adecuado cumplimiento de las competencias que legalmente tiene atribuidas, podrá requerir a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas, en cualquier momento, cuanta información venga exigida legal o reglamentariamente a éstos, así como cuanta información de carácter público respecto de las entidades auditadas, se considere conveniente para el adecuado cumplimiento de las competencias atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”.

Como se ha venido indicando en lugares anteriores de este informe uno de los principios rectores del régimen jurídico del derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal es el de proporcionalidad, consagrado en el artículo 4.1 de la Ley Orgánica 15/1999, a cuyo tenor Los datos de carácter personal sólo se podrán recoger para su tratamiento, así como someterlos a dicho tratamiento, cuando sean adecuados, pertinentes y no excesivos en relación con el ámbito y las finalidades determinadas, explícitas y legítimas para las que se hayan obtenido”.

Este principio no sólo resulta aplicable al tratamiento llevado a cabo por los responsables, sino también a las cesiones de datos que se lleven a cabo en el ámbito de las normas de protección de datos, debiendo aquellas limitarse a los supuestos que resulten adecuados, pertinentes y no excesivos en relación con las finalidades que justifican la cesión y quedando además limitadas a los datos que cumplan el citado principio.

En el ámbito que nos ocupa, ya se ha dicho que el sistema de supervisión pública de la actividad de auditoría de cuentas aparece regulado por el artículo 32 de la Directiva 2006/46/CE, en cuyo contexto se establece expresamente por el artículo 32.6 que “El sistema de supervisión pública tendrá derecho, en caso necesario, a llevar a cabo investigaciones sobre auditores legales y sociedades de auditoría y a adoptar las medidas oportunas”.

La aplicación práctica de este precepto, a la luz de lo dispuesto en el artículo 4.1 de la Ley Orgánica 15/1999 implicará que será posible la comunicación al supervisor del sistema de toda la información que resulte necesaria para el adecuado cumplimiento de su función cuando así resulte asimismo necesario.

Quiere ello decir que el hecho de que se establezca un sistema de supervisión pública de la actividad de auditoría de cuentas no implica necesariamente que deba comunicarse, sin más, cualquier información, sino únicamente aquella que resulte relevante para poder llevar a cabo la actividad de supervisión y únicamente en los supuestos en los que concurra la necesidad de proceder al análisis de los datos contenidos en dicha información.

Al propio tiempo, en el sistema establecido en la Ley Española corresponde, como se analizó en el apartado V de este informe, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la llevanza del Registro Oficial de Auditores de Cuentas, que deberá incluir las informaciones establecidas en los artículos 16 y 17 de la Directiva 2006/43/CE y 7.3 y 7.4 del Texto Refundido.

Del mismo modo, corresponde al Instituto el control de la efectiva realización de las acciones formativas y de formación continua establecidas en el Texto Refundido, lo que justifica la cesión al mismo de los datos analizados en el apartado VI de este informe.

Por último, como acaba de analizarse, el Instituto podrá recabar cuanta información sea necesaria en el ámbito de las competencias de control que le atribuyen el Texto Refundido y el Proyecto sometido a informe.

Tomando estas premisas en cuenta, sería conforme a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, por aplicación de las previsiones contenidas en el Texto Refundido y en la Directiva, la comunicación al Instituto de los datos que resultasen precisos, con carácter general para el cumplimiento de los deberes de registro o de control de la formación. Sería igualmente posible la comunicación de los datos que permitiesen al instituto conocer el cumplimiento del principio de independencia del auditor o sociedad de auditoría y la no concurrencia en cada supuesto de alguna de las causas de incompatibilidad previstas, pero **en los restantes supuestos, la comunicación de datos debería comunicarse a los que el Instituto considerase necesarios para el ejercicio de su función supervisora en cada caso concreto, bien como**



consecuencia de una acción concreta de inspección bien como consecuencia del ejercicio de acciones de inspección a entidades determinadas o en ámbitos concretos, por lo que la referencia efectuada en el artículo 78.6, prevista precisamente como añadida al régimen del artículo 64 resulta excesiva desde la perspectiva de la normativa de protección de datos de carácter personal.

En consecuencia, debería analizarse si los apartados 1 y 2 del artículo 78 dan efectivo cumplimiento a la regla de proporcionalidad a la que se viene haciendo referencia, de forma que los datos que no resulten necesarios para los fines que acaban de describirse sólo puedan ser objeto de comunicación al Instituto en atención a requerimientos concretos de información y en lo que sea necesario para el ejercicio de sus competencias de control.

En todo caso, debería igualmente clarificarse si la información referida a los auditores, sociedades o entidades ubicadas en terceros Estados únicamente se referirá, como parece desprenderse del texto, a los datos relacionados con la actividad llevada a cabo en territorio español, produciéndose el acceso a la información en los restantes supuestos conforme a los procedimientos previstos en los artículos 42 y 43 del Texto Refundido.

X

El Capítulo VI del Proyecto sometido a informe regula la cooperación internacional en esta materia, diferenciando entre la llevada a cabo con autoridades competentes de Estados miembros en su Sección 1ª y la que se desarrolla con autoridades de terceros estados en su Sección 2ª.

Como punto de partida es preciso indicar que la colaboración con autoridades de otros Estados miembros viene regulada en el artículo 36 de la Directiva, que establece como principio general en su apartado 1 que “Las autoridades competentes de los Estados miembros responsables de la autorización, el registro, el control de calidad, las inspecciones y el régimen disciplinario cooperarán entre sí siempre que sea necesario para la realización de sus respectivas responsabilidades con arreglo a la presente Directiva. Las autoridades competentes de un Estado miembro responsables de la autorización, el registro, el control de calidad, las inspecciones y el régimen disciplinario ofrecerán asistencia a las autoridades competentes de otros Estados miembros. En especial, las autoridades competentes intercambiarán información y cooperarán en las investigaciones relacionadas con la realización de las auditorías legales”.

Los apartados 2 y 3 se refieren al cumplimiento del deber de secreto y a la posibilidad de intercambio de información confidencial, estableciendo el apartado 4 los supuestos en que será posible la denegación de la solicitud.

El artículo 36.5 prevé por su parte que “Cuando una autoridad competente llegue a la conclusión de que se están llevando a cabo o se han llevado a cabo actividades contrarias a lo dispuesto en la presente Directiva en el territorio de otro Estado miembro, lo notificará de manera tan específica como sea posible a la autoridad competente del otro Estado miembro. La autoridad competente del otro Estado miembro adoptará las medidas oportunas. Informará a la autoridad competente que efectúe la notificación sobre el resultado y, en la medida de lo posible, los progresos intermedios significativos”.

Por último, el apartado 6 introduce dos reglas especiales que deben ser tenidas en consideración, dado que se establece que “Una autoridad competente de un Estado miembro también podrá pedir que la autoridad competente de otro Estado miembro realice una investigación en el territorio de este último” y que “Podrá pedir, además, que se permita que algunos miembros de su propio personal acompañen al personal de la autoridad competente de ese otro Estado miembro en el transcurso de la investigación”.

Estas previsiones se transponen al derecho español por el artículo 42 del Texto Refundido, según el cual:

“1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas colaborará con las autoridades de los Estados miembros de la Unión Europea que tengan competencias atribuidas en materia de autorización, registro, control de calidad, investigación y régimen disciplinario de la actividad de auditoría de cuentas pudiendo, a tal efecto, intercambiar toda la información que sea precisa, y realizar tanto una investigación a petición de un Estado miembro de la Unión Europea como permitir que su personal acompañe al personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el transcurso de la investigación, así como solicitar a un Estado miembro la realización de una investigación en las mismas condiciones.

En los supuestos en que un auditor de cuentas o sociedad de auditoría deje de estar inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas lo comunicará a las autoridades de los Estados miembros a que se refiere el apartado anterior, en los que el auditor o la sociedad estuviesen autorizados para el ejercicio de la actividad auditora, junto con las razones que lo justifiquen.

2. El intercambio de información previsto en el apartado anterior se realizará con la celeridad y la diligencia debida, debiendo, en caso de no poder suministrar la información en tales condiciones, comunicar los motivos a la autoridad solicitante.



Las autoridades competentes de los Estados miembros citados, así como el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, deberán observar el deber de secreto, a que se refiere el artículo 25, de la información a que hayan tenido acceso de acuerdo con el apartado anterior. Dicha información sólo podrá ser utilizada para el ejercicio de las funciones contempladas en esta ley, en el contexto de procedimientos administrativos relacionados con tales funciones y en los procedimientos judiciales, no pudiendo ser revelada salvo cuando lo exijan otras leyes.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados anteriores, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá negarse a facilitar la información a las autoridades competentes de otros Estados miembros, a realizar una investigación solicitada por estas autoridades, o a que su personal esté acompañado por el personal de dichas autoridades, cuando el suministro de tal información o la realización de tal investigación pueda perjudicar a la soberanía, a la seguridad o al orden público, o se hubiesen iniciado ante autoridades españolas procedimientos judiciales o dictado por dichas autoridades sentencia firme en dichos procedimientos sobre los mismos hechos y contra los mismos auditores y sociedades de auditoría.

4. Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas llegue a la conclusión de que se están llevando o se han llevado a cabo en el territorio de otro Estado miembro actividades contrarias a las disposiciones nacionales de dicho Estado miembro por las que se haya transpuesto 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, lo comunicará a la autoridad competente de dicho Estado miembro.

Asimismo, cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas reciba una comunicación de la autoridad competente de otro Estado miembro acerca de posibles actuaciones en España contrarias a esta ley y a su normativa de desarrollo, deberá adoptar las medidas oportunas e informará a la autoridad competente que haya efectuado dicha comunicación del resultado de sus actuaciones y, en la medida de lo posible, de los progresos intermedios significativos.”

Estas previsiones se desarrollan por los artículos 95 a 100 del Proyecto sometido a informe, conteniendo diversas previsiones que afectan a materias propias del régimen de la Ley Orgánica 15/1999 y sus disposiciones de desarrollo.

Debe, en todo caso, señalarse que en el presente supuesto, al tratarse de Estados miembros de la Unión Europea, el régimen a tomar en consideración para verificar la legitimación de las cesiones y tratamiento de

datos derivados de la aplicación de estas normas será el establecido con carácter general por la Ley Orgánica 15/1999, sin que sean de aplicación las normas reguladoras de las transferencias internacionales de datos, dado que el artículo 5.1 s) del Reglamento de desarrollo de aquella dispone que se considera transferencia internacional de datos el “tratamiento de datos que supone una transmisión de los mismos fuera del territorio del Espacio Económico Europeo, bien constituya una cesión o comunicación de datos, bien tenga por objeto la realización de un tratamiento de datos por cuenta del responsable del fichero establecido en territorio español”.

Así, en primer lugar, el artículo 95 del Proyecto se refiere a la posible información que podrá ser objeto de comunicación, especificando en todo caso que dicha información sería comunicada “de acuerdo con lo dispuestos en el artículo 42.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas”.

De este modo, al exigirse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 42 del Texto Refundido, la información siempre sería adecuada a la finalidad que justifica dicha cooperación y se encontraría legitimada por el artículo 1.2 a) en relación con el mencionado artículo 42.

Esta garantía se ve reforzada por lo dispuesto en el artículo 96, que prevé que “La solicitud de intercambio de información debe incluir una explicación de las razones que justifican tal solicitud y de la finalidad para la que se va a utilizar la información intercambiada y debe referirse a información necesaria para el cumplimiento de sus funciones y que no pueda obtenerse por otros medios”, estableciendo además el artículo 99 los supuestos en que podrá denegarse la información en los términos previstos en el artículo 43.2 del Texto Refundido, comunicando las causas que lo justifican.

El artículo 97 se refiere, por otra parte, a las cesiones de datos obtenidos como consecuencia de la colaboración, estableciendo tres reglas específicas:

En primer lugar, el artículo 97.1 se refiere a la comunicación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la información recabada a otras autoridades españolas, disponiendo que “Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento del deber de colaboración establecido en la normativa aplicable, deba remitir información recibida de una autoridad competente de otro Estado miembro a otra autoridad competente en el territorio español, será necesaria la comunicación previa a la autoridad competente de la que se ha recibido la información”.

Además de este requisito, será lógicamente preciso que la cesión de datos, sometida al derecho español, se encuentre autorizada por lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, por lo que se considera necesario completar este párrafo incluyendo un último indicio en que se indique que **“Cuando la información recibida contuviera datos de carácter personal deberá**

además ser conforme a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, y sus disposiciones de desarrollo”.

En segundo término se regula la cesión de datos a otra autoridad competente de otro Estado Miembro, disponiéndose que “Cuando la información recibida sea solicitada por otra autoridad competente de otro Estado miembro, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá remitir dicha información únicamente con el consentimiento previo del Estado miembro del que ha recibido la información a transmitir”.

Dicha previsión resulta lógica, dado que en la práctica la autoridad española únicamente estaría actuando en lo que se refiere a la información solicitada por el tercer Estado miembro, como un transmisor de la información recibida a su vez de otro Estado miembro, siendo posible que exista alguna excepción legal que justificase, con arreglo a lo dispuesto en la Directiva 2006/43/CE la cesión del primer Estado a ese tercer Estado miembro, por lo que su autorización resulta lógica.

Por último, el artículo 97.3 dispone que “El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas no podrá remitir la información recibida de una autoridad competente de otro Estado miembro a una autoridad competente de un tercer país”, añadiendo que “En este caso se dará traslado de la solicitud a la autoridad competente de la que proceda la información solicitada”.

Esta previsión resulta coherente con lo señalado anteriormente y con el régimen especial derivado de la aplicación del artículo 47 de la Directiva 2006/43/CE, al que luego se hará referencia, por lo que tampoco cabe oponer objeción alguna al mismo.

Por su parte, el artículo 98 del Proyecto se refiere a la colaboración del personal de otra autoridad competente de un Estado Miembro de la Unión Europea en la realización de actividades de control en territorio español, implicando de hecho tal colaboración una cesión o comunicación de datos a tales autoridades.

En este caso, y a diferencia de lo que posteriormente se dirá al analizar la colaboración con autoridades de terceros Estados, la colaboración en la realización de actuaciones de control conjuntas trae su causa de lo establecido en el artículo 37.6 de la Directiva 2006/43/CE y en el artículo 42.1 del Texto Refundido, por lo que la cesión se encontraría amparada por lo dispuesto en el artículo 11.2 a) de la Ley Orgánica 15/1999 en conexión con los preceptos citados.

No obstante, el apartado 3 del artículo 98 se refiere a la posibilidad de que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueda “en su caso” proceder a la disociación de los datos.

Esta norma podría en principio parecer más garantista que el régimen autorizado por el Texto Refundido, en cuanto se establecería, incluso cuando procediese conforme a derecho, una cautela adicional en los supuestos de transmisión de los datos, dado que el Instituto “podría, en su caso,” proceder a tal disociación.

No obstante, lo cierto es que de la redacción del precepto no se desprende claramente que el mismo prevea esa garantía adicional, sino que podría permitir un intercambio de más información de la requerida sobre la base de un previo procedimiento de disociación, resultando asimismo que la información intercambiada podría no ser completa a los efectos por los que fue requerida, lo que podría exigir un nuevo envío de información o una clarificación que revierta el mecanismo de disociación prevista.

Frente a ello, lo cierto es que existirán supuestos en los que la información, incluso conteniendo datos personales, podrá ser objeto de cesión, al concurrir las circunstancias exigidas por la Directiva y el Texto Refundido, y casos en los que tal situación no sea en modo alguno posible, de tal suerte que el precepto analizado en este lugar podría inducir a cierta inseguridad jurídica.

Por todo ello, **se considera innecesario el apartado 3 del artículo 98 del Texto sometido a informe.**

Por último, el artículo 100 del Proyecto se refiere a otros deberes específicos de cooperación consistentes en la comunicación a otras autoridades de los datos referidos a la baja de un auditor o sociedad y la comunicación de los hechos que pudieran ser contrarios a las disposiciones de la Directiva 2006/43/CE y que se estuvieran cometiendo en otro Estado Miembros, encontrándose ambas cesiones de datos amparadas por el artículo 11.2 a) de la Ley Orgánica 15/1999, en conexión con los artículos 37 de la Directiva y 42 del Texto Refundido.

XI

Por lo que respecta a la cooperación con autoridades de terceros países, el artículo 102 del Reglamento establece un régimen específico, estableciendo, en primer lugar, que “El intercambio de información a que se refiere el artículo 43.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas así como la colaboración para la realización de actuaciones de control se realizará con el contenido, plazos y formas establecidos en el correspondiente acuerdo de cooperación. En el acuerdo cooperación se podrá adoptar la realización de una actuación de control o permitir al personal de la autoridad competente de un tercer país participar en una actuación de control junto con el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”.



El precepto establece en sus sucesivos apartados determinadas especificaciones en relación con las solicitudes de información, la posible denegación de la misma y la necesidad de justificar la denegación.

Además, el artículo 102.6 dispone que “Cuando en la información intercambiada entre el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y la autoridad competente del tercer país se incluyan datos de carácter personal, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá en su caso efectuar el procedimiento de disociación a que se refiere el artículo 3.f) de la Ley 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal y efectuar el intercambio de datos disociados. A estos efectos tiene la consideración de datos disociados aquellos que no permiten la identificación del sujeto afectado o interesado”.

Finalmente, conforme al artículo 102.7 “Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas acuerde con la autoridad competente de un tercer país la realización de una actuación de control o permita a personal de dicha autoridad competente participar en una actuación de control junto con el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, éste podrá decidir si ejerce la dirección de la correspondiente actuación que se lleve a cabo en territorio español”.

La cooperación con autoridades de terceros Estados aparece regulada en el artículo 47 de la Directiva 2006/43/CE. Dicho precepto establece, en primer lugar, un régimen general de colaboración en el ámbito de la realización de actuaciones concretas de control siempre que concurren las causas del apartado 1, entre las que se encuentra la necesaria adecuación del órgano del requirente del tercer Estado, según el procedimiento establecido en el artículo 47.3, y la adecuación de la transferencia a lo dispuesto en la Directiva 95/46/CE, de la que es transposición la Ley Orgánica 15/1999. Además, la transferencia internacional de datos únicamente será posible si se garantizan las condiciones establecidas en el artículo 47.2.

No obstante, se prevé la posible transmisión de la información en supuestos concretos, regulados en el artículo 47.4, siendo éstos los siguientes:

- a) las autoridades competentes hayan iniciado investigaciones en ese tercer país;
- b) el envío no entre en contradicción con las obligaciones que tienen que cumplir los auditores legales y las sociedades de auditoría en relación con el envío de papeles de trabajo de auditoría y otros documentos a la autoridad competente de su país de origen;
- c) existan acuerdos de trabajo con las autoridades competentes de ese tercer país que permitan a las autoridades competentes del Estado miembro el acceso directo recíproco a los papeles de trabajo de



auditoría y otros documentos de las sociedades de auditoría de ese tercer país;

d) la autoridad competente solicitante del tercer país informe con antelación a la autoridad competente del país de origen del auditor legal o sociedad de auditoría de cada petición directa de información, indicando las razones;

e) se respeten las condiciones mencionadas en el apartado 2.

En transposición de dicho precepto, el artículo 43 del Texto Refundido reproduce el régimen contenido en la Directiva en los siguientes términos:

“1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, atendiendo al principio de reciprocidad, podrá celebrar acuerdos de intercambio de información con las autoridades de terceros países, que sean declaradas adecuadas por la Comisión de la Unión Europea, competentes en materia de autorización, registro, control de calidad, investigación y régimen disciplinario reguladas en esta ley. Dichos acuerdos de intercambio de información garantizarán que las autoridades competentes de terceros países justifiquen cada petición, que las personas empleadas o anteriormente empleadas por las citadas autoridades competentes que reciben la información estén sujetas a obligaciones de secreto profesional y que dichas autoridades competentes de terceros países puedan utilizar dicha información sólo para el ejercicio de sus funciones de supervisión pública, control de calidad e investigaciones y sanciones equivalentes a las establecidas en esta ley.

En particular, y en los términos en que se acuerden con las autoridades competentes de terceros países, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá permitir, previa justificación de la petición por la autoridad competente de un tercer país, el envío a dicha autoridad competente de papeles de trabajo u otros documentos que obren en poder de aquellos auditores de cuentas, así como de las sociedades y demás entidades de auditoría que auditen las cuentas de sociedades con domicilio social en España y que hayan emitido valores en ese tercer país o de sociedades que formen parte de un grupo que publique las cuentas anuales consolidadas en dicho tercer país. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá transferir datos personales a terceros países de conformidad con la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá negarse a facilitar información a las autoridades competentes de terceros países cuando el suministro de tal información perjudique a la soberanía, a la seguridad o al orden



público, o se hubiesen iniciado ante las autoridades españolas procedimientos judiciales o dictado por dichas autoridades sentencia firme en dichos procedimientos sobre los mismos hechos y contra los mismos auditores y sociedades de auditoría.

3. En casos excepcionales, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá permitir el envío de información directamente por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, a las autoridades competentes de un tercer país, siempre que se hayan celebrado acuerdos de intercambio de información con dichas autoridades, éstas hayan iniciado investigaciones en dicho país y previamente informen razonadamente de cada petición al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y el envío de la información no perjudique las actuaciones de supervisión del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a las que están sujetos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

4. A la información en su caso suministrada con arreglo a este artículo le será de aplicación el deber de secreto a que se refiere el artículo 25. Sin perjuicio de lo que disponga el Derecho de la Unión Europea, dicha información sólo podrá ser utilizada para el ejercicio de las funciones de supervisión reguladas en esta ley, así como a las funciones equivalentes a éstas atribuidas a las autoridades a que se refiere el apartado anterior”.

Como puede comprobarse, el precepto establece un régimen similar al de la Directiva en lo que se refiere a la colaboración analizada, lo que, siempre que se justifique el cumplimiento de los requisitos exigidos por el Texto Refundido, legitimaría la transferencia internacional de datos a las autoridades de control del tercer país con el que se suscriba el acuerdo de cooperación, pudiendo entenderse que tal transferencia se encuentra amparada por el artículo 34 h) de la Ley Orgánica 15/1999, que exime de la necesidad de obtener la autorización del Director de la Agencia los supuestos en que la transferencia “sea necesaria o legalmente exigida para la salvaguarda de un interés público”.

Sin embargo ni la Directiva ni el Texto Refundido se refieren al supuesto de realización de actuaciones conjuntas de inspección en territorio español, a los que sí se refieren los apartados 1 y 6 del artículo 102 del Proyecto sometido a informe.

De este modo, dichos preceptos estarían previendo un supuesto de cesión de datos a las autoridades de supervisión del tercer estado que participen en la actuación conjunta de inspección, sin que exista ningún tipo de cobertura legal que así lo autorice.



En este sentido, la competencia inspectora en territorio español corresponde a los órganos expresamente previstos en el Texto refundido, a los que se otorga la competencia para poder llevarla a cabo, sin que sea posible entender esta competencia atribuida a otros órganos distintos ni, en consecuencia, justificado el acceso por los mismos a la información obtenida en el marco de una actividad de control.

En este punto, y aun no refiriéndose a la actividad objeto de regulación del Proyecto sometido a informe sino de esta Agencia, debe traerse a colación lo señalado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 15 de julio de 2010 en relación con el artículo 123.2 del Reglamento de desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, según el cual “En supuestos excepcionales, el Director de la Agencia Española de Protección de Datos podrá designar para la realización de actuaciones específicas a funcionarios de la propia Agencia no habilitados con carácter general para el ejercicio de funciones inspectoras o a funcionarios que no presten sus funciones en la Agencia, siempre que reúnan las condiciones de idoneidad y especialización necesarias para la realización de tales actuaciones. En estos casos, la autorización indicará expresamente la identificación del funcionario y las concretas actuaciones previas de inspección a realizar”.

La citada Sentencia anula el mencionado precepto, señalando en su fundamento de derecho vigésimo segundo lo siguiente:

“Aduce la recurrente que el apartado 2, único objeto de impugnación, es contrario a los artículos 35, 37 y 40 de la Ley Orgánica y 12, 13 y 15 de la Ley 30/1992 .

En efecto, ni los artículos 35, 37 y 40 de la Ley Orgánica, ni ningún otro artículo de la misma, contempla la facultad que al Director de la Agencia concede el precepto reglamentario. El artículo 35.3 hace mención a que los puestos de trabajo de los órganos y servicios que integren la Agencia serán desempeñados por personal funcionario o contratado; el artículo 36, también del Texto Legal, relativo a la naturaleza y funciones del Director de la Agencia, no incluye la designación que contempla el artículo 123.2, y lo mismo sucede con el artículo 37, en el que se enumeran las funciones de la Agencia. Tampoco el artículo 40, que, relativo a la potestad de inspección, prevé en su apartado 2 que “Los funcionarios que ejerzan la inspección a que se refiere el apartado anterior tendrán la consideración de autoridad pública en el desempeño de sus cometidos” y que “Estarán obligados a guardar secreto sobre las informaciones que conozcan en el ejercicio de las mencionadas funciones, incluso después de haber cesado en las mismas”.

A excepción de los preceptos legales referenciados ningún otro de la Ley hace mención al personal que ha de ocupar los puestos de trabajo de los órganos y servicios que integren la Agencia.



Tampoco los artículos 12,13 y 15 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, prevén la designación que se contempla en la norma reglamentaria impugnada, pues la habilitación que en definitiva en ella se prevé para el ejercicio de la facultad inspectora es algo distinto a una encomienda de gestión admitida en el artículo 15 de la Ley citada 30/92 por razones de eficacia o cuando no se posean los medios técnicos idóneos para su desempeño.

La mención en el precepto reglamentario a "supuestos excepcionales", por su falta de concreción supone la apertura de un amplio campo para la designación que está reñida con el limitado y específico de la encomienda de gestión."

En consecuencia, no existiría cobertura legal para las cesiones de datos a las que ahora se está haciendo referencia, lo que conduce a esta Agencia a considerar que **procedería la supresión del inciso "o permitir al personal de la autoridad competente de un tercer país participar en una actuación de control junto con el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas" del artículo 1.2 1 y a la supresión del artículo 102.7 del Proyecto sometido a informe.**

Por otra parte, el artículo 102.6, como se dijo, prevé la "posibilidad" de que por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se proceda "en su caso" a la disociación de los datos de carácter personal contenidos en la información objeto de intercambio a los efectos de garantizar la cooperación internacional.

Teniendo en cuenta los argumentos ya manifestados con anterioridad en relación con el artículo 98.3 del Proyecto, **se considera innecesario el apartado 6 del artículo 102 del Texto sometido a informe**

XII

Debe, por último, hacerse referencia a las previsiones contenidas en las disposiciones adicionales octava, novena y décima del Proyecto.

La primera de ellas establece una serie de deberes de colaboración con otros organismos de supervisión, lo que supondrá una cesión a los mismos de datos de carácter personal que deberá ser conforme a la Ley Orgánica 15/1999.

En relación con estos supuestos, el artículo 25.2 d) del Texto Refundido dispone que "podrán, en todo caso, acceder a la documentación referente a cada auditoría de cuentas, quedando sujetos a la obligación establecida en el apartado anterior (...) : el Banco de España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores y la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así



como los órganos autonómicos competentes en materia de supervisión y control de las entidades aseguradoras, exclusivamente a los efectos del ejercicio de las competencias relativas a las entidades sujetas a su supervisión y control, en casos especialmente graves, de acuerdo con lo establecido en la disposición final primera, y siempre que no hubieran podido obtener de tales entidades la documentación concreta a la que precisen acceder. Asimismo, los órganos que tengan atribuidas por ley competencias de control interno y externo de la gestión económica-financiera del sector público, respecto de las auditorías realizadas a entidades públicas de sus respectivos ámbitos de competencia. Dichos órganos y organismos podrán requerir del auditor de cuentas o sociedad de auditoría la información de la que disponga sobre un asunto concreto, en relación con la auditoría de cuentas de la entidad auditada y con la aclaración, en su caso, del contenido de los papeles de trabajo”.

Asimismo, el párrafo primero del apartado 1 de la disposición final primera del Texto Refundido prevé que “Cuando por disposiciones con rango de ley se atribuyan a Órganos o Instituciones Públicas competencias de control o inspección sobre entidades que se sometan a auditoría de cuentas, el Gobierno, mediante Real Decreto, establecerá los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible su adecuada coordinación, pudiendo recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias”.

La disposición final prevé igualmente el deber de los auditores de colaboración con las autoridades reguladoras o supervisoras, al disponer que “Los auditores de las cuentas anuales de las entidades sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como a los órganos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, tendrán la obligación de comunicar rápidamente por escrito a los citados órganos o instituciones públicas competentes, según proceda, cualquier hecho o decisión, sobre la entidad o institución auditada del que hayan tenido conocimiento en el ejercicio de sus funciones” en los supuestos que la misma contempla.

En consecuencia, las cesiones previstas en esta disposición adicional resultan conformes a la Ley Orgánica 15/1999.

XII

Por su parte, la disposición adicional novena se refiere a la formulación de consultas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, disponiendo su apartado 5 que “Sin perjuicio de que las consultas reiteradas sobre un mismo asunto puedan instar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a la elaboración de una resolución de aplicación general, las consultas podrán ser

publicadas en el Boletín del Instituto o en su página web, siempre que se considere que tienen interés general”.

Sin perjuicio de la bondad de esta previsión en aras a garantizar la seguridad jurídica, dado que las consultas podrían referirse a datos de carácter personal que, a su vez fueran recogidas en el informe resultante **sería conveniente establecer una previsión que garantice la disociación de los datos personales relacionados con las consultas. A tal efecto se plantea la posibilidad de establecer una previsión similar a la contenida en la Norma Cuarta de la Instrucción 1/2004, de 22 diciembre de la Agencia Española de Protección de Datos, sobre Publicación de sus Resoluciones**, que prevé que “La publicación de las resoluciones a que se refiere la presente Instrucción se realizará previa disociación de los datos de carácter personal a los que se refiere el artículo 3 a) de la Ley Orgánica 15/1999”, añadiendo que “La publicación de dichas resoluciones no contendrá, en ningún caso, los datos referentes al domicilio de las personas jurídico privadas, empresarios individuales o profesionales afectados por la resolución”.

XIV

Por último, la disposición adicional décima se refiere al Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en que se incluirá, según el apartado 2 c) “Cuanta información se considere de interés por el Instituto, por su relación con la contabilidad y la actividad de auditoría de cuentas, entre las que se incluirán las disposiciones relativas a tales materias”, además de los datos cuya publicación venga impuesta por el Texto refundido y la información relativa al Registro de Auditores de Cuentas.

El apartado 3 prevé que “La publicación del Boletín tendrá, al menos, periodicidad trimestral, y se hará mediante los soportes que faciliten el mayor acceso a su contenido”, lo que implicará probablemente la publicación electrónica de dicho boletín.

En relación con este punto, debe tomarse en consideración la problemática derivada de la posible indexación de la información contenida en los Boletines o Diarios Oficiales a través de motores de búsqueda en Internet y los numerosos supuestos en que se ha ejercido por los interesados ante esta Agencia Española de Protección de Datos el derecho de oposición consagrado por el artículo 6.4 de la Ley Orgánica 15/1999 en relación con informaciones contenidas en dichos boletines o diarios de fecha alejada en el tiempo y que sigue siendo indexadas por dichos motores.

En esos supuestos la posición de la Agencia cuando ha considerado procedente la estimación de la solicitud ha sido, por una parte, acordar que el buscador cese en la indexación y, por otra, solicitar al correspondiente diario o boletín el establecimiento de medidas que impidan o dificulten esa indexación por parte de motores de búsqueda.



En otros supuestos, la solicitud de oposición se ha dirigido expresamente contra el diario oficial, solicitando no la supresión de la información, sino que por el mismo se obstaculice la indexación a la que viene haciéndose referencia.

Teniendo en cuenta estos precedentes, diversas disposiciones en las que se han creado tabloneros edictales electrónicos han venido a establecer expresamente la implantación en los mismos de los medios necesarios para evitar la indexación y recuperación automática de publicaciones a través de motores de búsqueda en Internet. Así ha sucedido con el Tablón Edictal de Sanciones de Tráfico (en la Orden INT/3022/2010, de 23 de noviembre) y en el Tablón de edictos y anuncios de la Seguridad Social (Orden TIN/831/2011, de 8 de abril).

Por este motivo, se considera que el Proyecto podría incorporar un último apartado a la disposición adicional décima, indicando que **“En caso de que el Boletín sea objeto de publicación electrónica se adoptarán las medidas técnicas necesarias necesarios para evitar la indexación y recuperación automática de publicaciones a través de motores de búsqueda desde Internet”**.