

**STC 386/1993, de 23 de diciembre (Pleno)**

**Recurso de inconstitucionalidad** núm. 1632/1988

Ponente: Magistrado don Fernando García-Mon y González-Regueral  
(*B. O. E.* de 27 de enero de 1994)

**RESUMEN**

**I. Constitución**

**Arts. 9.3 (Seguridad jurídica), 18.1 (Derecho a la intimidad personal), 36 (Colegios profesionales), 103.1 (Administración pública) y 139.2 (Libertad de circulación y establecimiento de personas)** en relación a la actividad de auditoría de cuentas.

**II. Acto impugnado**

Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

### III. Decisión del Tribunal Constitucional

Desestimar el recurso de inconstitucionalidad.

### IV. Fundamentos jurídicos

El núcleo del recurso se asienta sobre la alegación de que la Ley impugnada es contraria a la CE por desconocer lo previsto en su artículo 36.

Un examen de la Ley impugnada pone claramente de relieve que la norma no regula exactamente el ejercicio, como pretenden los recurrentes, de una profesión liberal, sino de una actividad.

El objeto de la Ley es, pues, una actividad que, ciertamente, podrá ser realizada por profesionales. Pero ni los profesionales han de realizar sólo esa actividad, ni ésta ha de constituir en exclusiva el objeto de una única profesión [2].

Regular la actividad y sus efectos es, por consiguiente, cuando concurre un interés público, una atribución del legislador. Pero regular una actividad no es, forzosamente, regular una profesión y, menos aún, regular la organización corporativa de unos determinados profesionales.

Un somero contraste entre esta Ley y la de Colegios Profesionales revela, más allá de toda duda, que su objeto material es absolutamente diferente. Por lo demás, es claro que de la CE sólo se deduce que los Colegios Profesionales han de ser regulados por Ley, pero ello no excluiría forzosamente que el legislador decidiese regular en una norma específica algunas normas singulares de un o unos concretos Colegios Profesionales [3].

La alegación de la desigualdad exige que exista un término de comparación. Ese término no existe en este caso, en primer lugar, porque un organismo público como el ICAC, cuyo exclusivo fin es defender el interés público, no es en modo alguno equiparable a un Colegio Profesional, que tiene como una de sus funciones primordiales defender los intereses de sus miembros, y, en segundo lugar, porque no existe actualmente el Colegio Profesional de Auditores de Cuentas, y difícilmente puede ser objeto de comparación algo que no existe [4].

Está justificado que se prevea (art. 22) un control técnico de las autorías, pues es claro que si ciertas entidades vienen obligadas a realizarlas, y de ellas se siguen efectos frente a terceros distintos de los administradores de las entidades auditadas, preciso es controlar que tales auditorías se realicen siguiendo unos determinados criterios que garanticen su fiabilidad.

La atribución de ese control a un organismo público está, igualmente, objetiva y razonablemente justificada. Nada obsta a que el control tendente a garantizar la fiabilidad de las auditorías se encomiende a un organismo público que, por serlo, está sometido (art. 103.1 CE) al servicio objetivo de los intereses generales. La atribución de estas funciones, de clara relevancia general, a un Colegio Profesional no viene en modo alguno exigida por la CE.

El que la negativa a remitir la documentación sea constitutiva de una infracción administrativa [arts. 15 y 16.2.g)] es un mecanismo tendente a asegurar la efectividad y viabilidad del control. Nada hay en estos preceptos que se oponga a la CE.

Tampoco se deriva de la CE la exigencia de que toda profesión, titulada o no, haya de ser, necesariamente, profesión colegiada de adscripción obligatoria [5].

De la Ley se deduce claramente que tanto la actividad de los auditores de cuentas, como el Registro Oficial, como el ámbito de actuación del ICAC, es nacional, de suerte que, cualquiera que sea la residencia —a efectos de su actividad de un auditor—, éste puede ejercer su función en todo el territorio nacional.

Aun si se admitiera que la LAC regula el ejercicio de una profesión o un Colegio Profesional, el artículo 36 CE y los títulos competenciales de las Comunidades Autónomas, establecidos todos ellos «sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 36 y 139 CE», otorgarían cobertura a la actuación del legislador [6].

Sin necesidad de entrar en el problema general relativo a la titularidad de derechos fundamentales por parte de las personas jurídicas y, más en particular, sobre la titularidad del derecho a la intimidad, es evidente que los preceptos impugnados en nada afectan al derecho reconocido en el artículo 18.1 de la CE. En efecto, la obligación de entregar

la documentación no se realiza en la Ley impugnada en términos incondicionados, pues sólo se prevén tres sujetos que puedan recibirla: aquellos autorizados expresamente por una ley, los designados por resolución judicial y el ICAC [7].

A la vista de la dispersión de situaciones preexistentes y de la diversidad de titulaciones que concurren en el campo material regulado, el legislador ha dispuesto un período transitorio para que quienes actualmente ejercen la actividad puedan incorporarse al Registro de Auditores. Todo ello entra en sus atribuciones [8].

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, Presidente, y don Luis López Guerra, don Fernando García-Mon y González-Regueral, don Eugenio Díaz Eimil, don Alvaro Rodríguez Bereijo, don José Vicente Gimeno Sendra, don José Gabaldón López, don Rafael de Mendizábal Allende, don Julio Diego González Campos, don Pedro Cruz Villalón y don Carlos Viver i Pi-Sunyer, Magistrados, ha pronunciado

#### EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

#### SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad número 1632/1988, promovido por don Federico Trillo-Figueroa Martínez-Conde, comisionado por cincuenta Diputados, contra la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Ha comparecido el Gobierno representado por el Abogado del Estado y ha sido Ponente el Magistrado don Fernando García-Mon y González-Regueral, quien expresa el parecer del Tribunal.

#### I. ANTECEDENTES

1. El 15 de octubre de 1988 tuvo entrada en este Tribunal un recurso de inconstitucionalidad interpuesto, como comisionado de otros cincuenta Diputados, por don Federico Trillo-Figueroa Martínez-Conde contra la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Con fecha 24 de octubre del mismo año se acordó tener por promovido el mencionado recurso y requerir a los señores Diputados promoventes para que acreditasen fehacientemente su voluntad de recurrir, requerimiento que fue satisfecho mediante escrito que ingresó en este Tribunal con fecha 19 de noviembre. El recurso fue, en definitiva, admitido a trámite con fecha de 30 de noviembre, dándose traslado de la demanda al Congreso de los Diputados, al Senado y al Gobierno y recabándose de esos mismos órganos los antecedentes que, sobre la Ley recurrida, existiesen al respecto, requerimiento que, respecto del Gobierno, se reiteró con fecha 8 de mayo de 1989 y que fue, en fin, satisfecho el 23 del mismo mes, tras lo que se acordó dar vista de la documentación remitida a las partes.

2. El recurso se dirige contra el apartado 1 del artículo 6, la letra *d*) del apartado 1 y el apartado 2 del artículo 7, el artículo 9; la letra *a*) del apartado 2 del artículo 14; el apartado 2 del artículo 15; la letra *g*) del apartado 2 del artículo 16; los apartados 3, 4 y 5 del artículo 17; el apartado 2 del artículo 18; los artículos 21 y 22 y, por relación con este último, el apartado 3 de la Disposición adicional segunda, la Disposición transitoria primera y la Disposición final primera de la citada Ley de Auditoría de Cuentas (LAC).

Alegan los recurrentes que la auditoría es una ocupación habitual que constituye, en definitiva, el ejercicio de una profesión, todo ello en razón de las acepciones que a las palabras «actividad», «función» y «profesión» otorga el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua. Según ellos, la Ley, no obstante hablar del ejercicio de la función de auditor, no desconoce que esa actividad es de naturaleza profesional, pues en el apartado 3 del artículo 6 se menciona la expresión ejercicio profesional, y la letra *c*) del apartado 2 del artículo 7 exige para obtener la autorización haber superado un examen de aptitud profesional, lo que resulta luego reiterado por los apartados 4 y 5.

La auditoría es, pues, siempre según los recurrentes, el ejercicio de una profesión liberal, esto es, una profesión titulada que se ejercita en el marco de la confianza del cliente.

De la Constitución Española no se desprende que la auditoría de cuentas deba configurarse como un ejercicio de funciones públicas. La Ley impugnada habilita a personas no ligadas al Estado por un vínculo funcionarial o de servicio público para realizar esa función, consistente en formular informes, pero no en certificar ni advenir como válidas, verdaderas o existentes las partidas de la contabilidad.

La Ley impugnada contraviene la Constitución en relación con la potestad sancionadora y el control técnico encomendado al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), pues no se adecua al sistema general con que en nuestras leyes se regula la disciplina profesional a través de los Colegios de esta naturaleza. Además, vulnera la distribución competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas y, por último, trata inadecuadamente el secreto profesional y la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

La Ley de Colegios Profesionales establece los fines de éstos en relación con la ordenación de las profesiones y otros aspectos de estas últimas. La Ley de Auditoría de Cuentas desarrolla para esta profesión los principios éticos y técnicos de la Ley de Colegios Profesionales.

De la mención de éstos en el artículo 36 CE se deduce que cumplen una función constitucional en relación con el ejercicio de las actividades profesionales. Al ser la Ley de Colegios Profesionales la que desarrolla el artículo 36 CE no es admisible que otra Ley derogue parcialmente algunos de sus artículos en materia que son consustanciales con lo que los Colegios son en el esquema legal protegido por la CE. Sin duda, otra Ley podría derogar la Ley de Colegios Profesionales, y configurar de otra forma a dichas instituciones. Pero mientras los Colegios Profesionales sean lo que son y el ejercicio de las profesiones tituladas sea lo que es no puede el legislador introducir excepciones singulares en el régimen y funciones de los Colegios, pues ello constituiría una discriminación vetada por el artículo 14 CE.

Para los recurrentes, no hay razón alguna para que el Colegio Profesional que reúna a los auditores de

cuentas tenga menores funciones respecto de sus colegiados que los restantes Colegios Profesionales, ni para que la Administración intervenga en esa profesión en mayor medida que en otras. Lo que la Ley llama actividad de auditor es una auténtica profesión, basada en una titulación y ejercida libremente. No hay una relación funcional que justifique un régimen distinto al de otras profesiones. Tampoco la planificación económica justifica que se asuman competencias de control y disciplinarias sobre la actividad de los auditores. No hay, pues, elemento diferenciador que justifique el sometimiento de esta profesión a un régimen distinto. Tampoco las normas comunitarias europeas, ni la distribución competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas constituyen justificación para la discriminación.

La VIII Directiva de la Comunidad Europea exige —arts. 23 y 24— la independencia de los auditores en términos absolutos. Sin embargo, la Ley impugnada configura a los auditores como dependientes de la Administración, pues están sujetos a competencia disciplinaria y obligados a remitirle sus informes y la documentación a la que se ha tenido acceso. El Estado no tiene competencia para ejercer la potestad disciplinaria, que sólo corresponde a los Colegios Profesionales. Las Directivas comunitarias no exigen un especial régimen de sujeción administrativa.

Por consiguiente, son inconstitucionales la letra *a)* del apartado 2 del artículo 14, que confiere al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la facultad de acceder a la documentación relativa a las auditorías; el apartado 2 del artículo 15, en cuanto atribuye a dicho Instituto la potestad sancionadora; la letra *g)* del apartado 2 del artículo 16, en correlación con la letra *a)* del apartado 2 del artículo 14, en cuanto atribuye al Instituto la función de control técnico; el apartado 2 del artículo 18, pues la salvaguardia de documentación ha de corresponder al Colegio Profesional; el artículo 21, que reitera las competencias disciplinarias del Instituto; el artículo 22, pues invade una función propia de los Colegios Profesionales y, por relación con él, la Disposición adicional segunda.

Por otro lado, el apartado 1 del artículo 6 introduce una duda interpretativa sobre la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Si se entendiese que tal inscripción permitiera prescindir del principio fundamental de colegiación obligatoria, serían inconstitucionales el apartado 1 del artículo 6 y, por conexión con él, la letra *d)* del apartado 1 del artículo 7, el apartado 2 del mismo artículo, el artículo 9 y la Disposición transitoria primera, pues constituirían discriminación respecto de otros Colegios Profesionales.

De otra parte, el artículo 149.1.30 CE atribuye al Estado la competencia exclusiva sobre «regulación de las condiciones de obtención, expedición y homologación de títulos académicos y profesionales». Así pues, el Estado está facultado para regular el acceso a la actividad profesional, pero no lo está para disciplinar dicha actividad. Algunos Estatutos de Autonomía reservan a las Comunidades Autónomas la competencia exclusiva en relación a los Colegios Profesionales y ejercicio de las profesiones tituladas (art. 10.22 EAPV, 9.23 EAC, 13.24 EAA); así pues, la competencia en materia de ejercicio de profesiones tituladas es esencialmente autonómica. El Estado sólo puede intervenir fijando las reglas de acceso a la profesión y estableciendo mínimos en el ejercicio de la libertad profesional, pero no puede desconocer las competencias autonómicas. Es, pues, discutible que la Ley impugnada sea enteramen-

te aplicable en las Comunidades Autónomas que hayan hecho uso de las potestades correspondientes, por lo que los artículos citados son inconstitucionales por cuanto invaden competencias autonómicas.

También se vulnera el artículo 18.1 de la CE, en relación con el 9.3 de la misma Norma, por el artículo 14.2 de la Ley impugnada. Este artículo permite al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas acceder a la documentación referente a la auditoría, y con él guardan relación otros preceptos de la ley. Estas facultades que se reconocen al Instituto son incompatibles con la garantía del secreto profesional de los auditores, y permiten una inmisión en la esfera privada que limita excesivamente el derecho reconocido en el artículo 18.1 CE colocando al auditor en posición de cuasidependencia de la Administración. La referencia de la Ley al superior interés público es excesivamente flexible, y permite la arbitrariedad de la Administración, además de que el único interés público susceptible de concurrir, el fiscal, no justifica esta atribución de la Administración, como tampoco lo justifica el buen funcionamiento del sistema de economía de mercado. Se vulnera, pues, el secreto profesional, y se coloca al profesional en una situación de inseguridad jurídica, además de vulnerarse la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Por ello, son inconstitucionales los artículos 14.2 *a)*, 16.2 *g)*, 18.2 y la Disposición final primera. Por conexión, también lo es el artículo 22.2.

Por otra parte, existe un amplio conjunto de normas reguladoras de la actividad de auditor, si bien era necesario adaptarlo a la nueva situación. La VIII Directiva CEE hubiese podido permitir esa adaptación de forma respetuosa con la Constitución. Sin embargo, la Ley impugnada autoriza a inscribirse en el Registro a quienes a la entrada en vigor de la ley cumplieran los requisitos establecidos en ella. Con ello, se incumple la norma comunitaria. Además, se permite la incorporación a la profesión de personas carentes de la necesaria formación: con el tenor de la Ley, un auxiliar mecanográfico de una entidad financiera que cuente con un título universitario y se haya limitado a copiar a máquina los balances de la propia entidad y hubiera asistido a un cursillo complementario entra en el ámbito de aplicación del apartado 2 de la Disposición transitoria primera. Pero la Constitución prohíbe la arbitrariedad de los poderes públicos y prohíbe, por tanto, las leyes que permiten tal arbitrariedad. Los apartados 1 y 2 de la Disposición transitoria primera son normas en blanco que atribuyen al repetidamente citado Instituto y a su Presidente una amplia e incontrolable capacidad de integrar en la profesión de auditor a personas carentes de los conocimientos y de la experiencia profesional requerida. Ello, y el agravio comparativo que implica para quienes durante años han auditado cuentas, hacen que esta Disposición sea inconstitucional. Además, no tiene nada de transitoria, sino que regula una vía de acceso a la profesión. No atiende a la preexistencia de una profesión que ya se ejercía, y crea un nuevo sistema de acceso sin respetar los derechos o situaciones adquiridas. Por ello, viola los principios de seguridad jurídica, de irretroactividad de las leyes, de no discriminación y de interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos.

Por todo ello, se solicita que se declaren inconstitucionales los artículos de la Ley más arriba mencionados.

3. El Abogado del Estado comienza sus alegaciones con una serie de consideraciones sobre el contenido de

la Ley impugnada. A este respecto, señala que esta última no regula la profesión de auditor entendida como conjunto de actividades o funciones sino, solamente, una sola, la de la auditoría contable, de las posibles actividades de los auditores. Por consiguiente, la Ley 19/1988 no norma la profesión de auditor, sino la actividad de auditoría contable. Tampoco forma parte de su contenido el régimen jurídico de los auditores en cuanto a su profesión colegiada. En suma, el contenido de la Ley es, exclusivamente, la actividad de auditoría de cuentas.

Puesto que la Ley impugnada no regula más que una actividad, los argumentos de los recurrentes encaminados a justificar la inconstitucionalidad de la ley sobre la base de que regula una profesión son manifiestamente infundados. Además, y puesto que estamos ante un proceso de constitucionalidad, sólo la Constitución puede servir de parámetro. Aun aceptando que la Ley impugnada regulase una profesión, lo que no es el caso, tal regulación no sería inconstitucional. En efecto, el artículo 36 CE se limita a señalar que la estructura interna y el funcionamiento de los Colegios Profesionales deben ser democráticos. No hay en la Constitución ninguna otra exigencia material, y ni siquiera se atribuye a estas entidades funciones relativas al ejercicio de las profesiones. Será la Ley, a la que se remite el propio artículo 36 CE, quien configure la naturaleza y funciones de los Colegios Profesionales. Aparte de esa reserva legal no se deduce del artículo 36 CE ningún «contenido esencial» de los Colegios Profesionales indisponible para el legislador ordinario y, obviamente, son posibles regulaciones diferentes con modificaciones parciales de la Ley de Colegios Profesionales. A juicio del Abogado del Estado son insólitas las pretensiones de los recurrentes de que se proscriban las modificaciones parciales de una ley, cuando no se pone objeciones a que otra ley la derogue íntegramente.

Tampoco existe vulneración del artículo 14 CE: la ley no regula una profesión, por lo que no hay posibilidad de comparación con otras, pero incluso aunque así fuera la diversidad de regímenes profesionales haría imposible la búsqueda de un término de comparación en que fundamentar la vulneración del principio de igualdad. Ni siquiera si la ley regulase la profesión de auditor y lo hiciese de forma distinta a las demás profesiones podría predicarse su inconstitucionalidad.

Pone de relieve el Abogado del Estado la relevancia de la actividad auditora en una economía como la actual. Es en esa relevancia donde se encuentra el interés público que justifica un régimen legal que incluye intervenciones administrativas como las previstas en la ley impugnada. La actividad auditora trasciende a los puros intereses particulares de quienes auditan y son auditados, lo que, de existir un término de comparación, justificaría sobradamente la diferencia de trato.

La inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas no afecta para nada al ejercicio de la profesión de auditor en todo lo que no sea la actividad auditora.

La alegación de que la ley impugnada infringe el orden constitucional de distribución de competencias se combate por el Abogado del Estado señalando, en primer lugar, que no existe título competencial alguno para esta afirmación. Los preceptos impugnados no se refieren a la estructura, composición o funcionamiento de Colegio Profesional alguno, ni siquiera a la forma en que se ejerce la actividad auditora, sino sólo a garantizar el cumplimiento de los requisitos legalmen-

te previstos. Por consiguiente, los artículos impugnados no entran en colisión con los títulos competenciales alegados. La Ley sólo pretende garantizar la efectividad y fiabilidad de las técnicas de revisión contable, por cuanto no hay competencia autonómica que entre en juego. Este Tribunal ya declaró en su STC 20/1988 que el Estado tiene competencia para intervenir en la materia, a lo que hay que añadir el carácter estatal de la Ley a que se refiere el artículo 36 CE (STC 76/1983) y las previsiones del artículo 15.2 y 3 de la Ley 126/1983. Por consiguiente, no sólo el ámbito material de la Ley es diferente de la competencia atribuida a las Comunidades Autónomas en materia de Colegios Profesionales, sino que existen competencias estatales que avalan su constitucionalidad.

Otros preceptos de la ley son impugnados, como anteriormente se vio, por vulnerar el artículo 18.1 CE en relación con el artículo 9.3. Por lo que a la vulneración del artículo 18.1 CE respecta, se remite el Abogado del Estado a la STC 170/1987, de acuerdo con la cual dicho derecho constitucional no puede considerarse vulnerado como consecuencia de las limitaciones resultantes de los deberes y relaciones regulados por el ordenamiento jurídico. El derecho a la intimidad personal se refiere a las personas individuales, sin que, en principio, las personas jurídicas puedan ser titulares del mismo (ATC 257/1985). No existe un derecho a la intimidad de las entidades auditadas, especialmente a la vista de los intereses públicos que se encuentran en juego, intereses públicos que los propios recurrentes aceptan sin protesta cuando se trata de imponer obligatoriamente las revisiones contables a determinadas sociedades, como se prevé en la Disposición adicional segunda de la Ley impugnada.

Por lo que se refiere a la presunta vulneración del derecho al secreto profesional, se hace notar que la actividad de auditoría se dirige a elaborar un informe por el que se hace pública una situación, por lo que para que los datos a que dichos informes se refieren tengan trascendencia para terceros han de explicitarse. A diferencia de otras profesiones, en las que exige un deber de secreto de ciertos datos, mal puede hablarse de él en el caso de la auditoría, porque de lo que se trata es de todo lo contrario. El control técnico realizable por el Instituto de Contabilidad y Auditorías se mueve en un ámbito diferente del secreto profesional. Igualmente infundada es la alegación de dependencia de los auditores causada por las funciones de control técnico y disciplinarias atribuidas a dicho organismo: ni existe ni se aprecia dependencia alguna, orgánica o funcional.

Alegan también los recurrentes la infracción de diversas Directivas comunitarias y de la Constitución en la regulación de la situación profesional de los auditores y del acceso a la profesión. Hasta la promulgación de la Ley la auditoría contable era en España una actividad para cuya realización no se exigía titulación ni requisito alguno, por lo que no estaba reservada a ningún grupo o colectivo y a nadie podía prohibirse que la realizara. A la luz de lo declarado en la STC 42/1986, podría muy bien decirse, aceptando la tesis de los recurrentes sobre la profesión de auditor, que cuando la ley la regula es porque el legislador ha hecho uso de las previsiones del artículo 36 CE. La regulación de la incorporación al Registro de Auditores de Cuentas por quienes venían realizando dichas funciones no constituye norma en blanco ni deja margen alguno para la arbitrariedad administrativa. Por el contrario se fijan con precisión los requisitos que deben cumplirse, atendiendo a la heterogeneidad de las situaciones preexis-

tentes. La referencia a un título específico excluiría a quienes, careciendo de él, trabajan hoy en tareas de revisión contable de la incorporación al Registro, hipótesis rechazada por los propios recurrentes. Es una norma de Derecho transitorio que regula adecuadamente la variedad de situaciones y titulaciones que afectan al ámbito de la ley. Lo establecido en la Disposición transitoria impugnada debe entenderse referido, en cuanto a la formación práctica, al estricto ámbito de la actividad de revisión y verificación de documentos contables, por lo que no existe posibilidad alguna de discriminación ni de arbitrariedad. Por lo demás, la propia heterogeneidad de las situaciones preexistentes impide que se hable de situaciones fácticas sustancialmente iguales.

Las alegaciones sobre la retroactividad y la inseguridad jurídica son infundadas. La obligación de inscribirse en un Registro, que alcanza a quienes hasta el momento se dedican a funciones auditoras, no implica eficacia retroactiva, pues se proyecta exclusivamente sobre el futuro sin afectar a situaciones preexistentes que pudieran entenderse consolidadas. No existen derechos adquiridos al amparo de ninguna norma por la sencilla razón de que no existe tal norma, y el legislador es libre de, respetando las exigencias del interés público, regular de modo uniforme el acceso a la actividad de auditoría contable. La limitación temporal del período transitorio obedece a la finalidad de reducir las indudables perturbaciones generadas por toda transitoriedad, por lo que, según declarara este Tribunal en su STC 42/1985, no es ilegítima la abreviación de tales períodos transitorios. Si es cierto que la norma innova el ordenamiento jurídico, también es cierto que esa innovación se produce, como exigiera este Tribunal en su STC 65/1987, de forma precisa, cierta, formalmente publicada y mediante una norma de rango adecuado.

Por todo ello, el Abogado del Estado solicita la desestimación del recurso y la declaración de constitucionalidad de la Ley impugnada.

4. Por providencia de 21 de diciembre de 1993, se fijó para la deliberación y fallo de la presente Sentencia el día 23 siguiente.

## II. FUNDAMENTOS JURIDICOS

1. Conviene resumir, antes de adentrarnos en la resolución del presente recurso, los términos en los que éste se plantea. Los recurrentes sostienen que la Ley impugnada es inconstitucional por cinco órdenes de argumentos diferentes, que afectan a distintos artículos de la Constitución; en primer lugar, consideran que vulnera el artículo 36 CE en cuanto regula, fuera de la Ley a la que el citado precepto constitucional se remite, el ejercicio de la profesión y la organización profesional de los auditores de cuentas; en segundo lugar, aducen que vulnera el artículo 14 CE, al tratar al futuro Colegio Profesional de Auditores de Cuentas en forma diferente a las demás Corporaciones similares; en tercer lugar, y en relación con lo anterior, argumentan que vulnera el orden de distribución de competencias constitucionalmente establecido, en cuanto que no respeta las competencias atribuidas a las Comunidades Autónomas en relación con los Colegios Profesionales y el ejercicio de las profesiones tituladas; en cuarto lugar, entienden que la Ley impugnada vulnera el derecho a la intimidad constitucionalmente reconocido, en conexión con el secreto profesional; por úl-

timo, sostienen que determinados preceptos de la Ley impugnada vulneran los principios de igualdad, de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y de seguridad jurídica constitucionalmente consagrados, en particular en lo referido al acceso al Registro de Auditores y a las condiciones establecidas para el mismo a quienes, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley, desarrollaban dichas funciones.

Puede, pues, decirse que el recurso se centra, de una parte, sobre dos objeciones globales, relativas a la contradicción con el artículo 36 CE y a la vulneración del orden competencial; y, de otra, sobre objeciones concretas, susceptibles, a su vez, de ser agrupadas en dos bloques: las referentes a las potestades del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y las relativas al régimen de acceso a la actividad auditora, con particular referencia al período transitorio.

2. El núcleo del recurso se asienta, pues, sobre la alegación de que la Ley impugnada es contraria a la Constitución por desconocer lo previsto en su artículo 36. Sobre este alegato básico descansan, como se verá, otros colaterales y, en última instancia, prácticamente todas las fundamentaciones de la impugnación que nos ocupa traen causa de esta argumentación principal.

En síntesis, los recurrentes entienden que la Ley impugnada regula el ejercicio de una profesión liberal y la organización colegial de los profesionales, y que lo hace al margen de la Ley 2/1974, de Colegios Profesionales. Por ello, incurriría en inconstitucionalidad, que derivaría tanto del desconocimiento de lo previsto en el artículo 36 CE, que en opinión de los recurrentes obliga a que sea exclusivamente la Ley de Colegios Profesionales la que regule esta materia, cuanto de la vulneración del principio de igualdad, por regular la profesión de auditor y la organización colegial de estos profesionales de forma distinta a aquella en que están reguladas tales materias para todas las demás profesiones. En fin, las funciones atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) vulnerarían, también, el principio de igualdad, pues implicarían un tratamiento desigual respecto del otorgado a otras profesiones y, consiguientemente, a otros Colegios Profesionales, despojando de algunas de sus funciones al Colegio Profesional que eventualmente congregate a los auditores de cuentas.

Una cosa es preciso adelantar, a la vista de las alegaciones expuestas en el recurso: en este proceso de constitucionalidad sólo la Constitución es válida como canon de referencia. Para determinar la constitucionalidad de la Ley impugnada sólo es preciso contrastarla con la Constitución, sin que las Directivas comunitarias ni, mucho menos, la vigente Ley de Colegios Profesionales, preconstitucional por demás, sean criterios válidos de comparación.

Un examen de la Ley impugnada, y de los objetivos en ella perseguidos por el legislador, que están detalladamente expuestos en la Exposición de Motivos, pone claramente de relieve que la norma no regula exactamente el ejercicio, como pretenden los recurrentes, de una profesión liberal, sino de una actividad. En efecto, el objetivo de la Ley de Auditoría de Cuentas no es regular una profesión, sino, como su propio nombre indica, la actividad auditora de cuentas. Todo el contenido de la Ley está encaminado a regular los requisitos que ha de revestir, para surtir los efectos que de ella son propios, una auditoría de cuentas, requisitos entre los cuales figura, como no podía ser de otra

forma, que quienes la realicen cumplan determinadas condiciones.

Así, la Exposición de Motivos señala, en su apartado II, que «la auditoría de cuentas se configura en esta ley como la actividad que tiene por objeto la emisión de un informe». En los párrafos posteriores, alude repetidamente a «la actividad» auditora. Y, lo que es más relevante, comienza su contenido normativo, en el artículo 1.1, señalando que «se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros».

El objeto de la ley es, pues, una actividad que, ciertamente, podrá ser realizada por profesionales. Pero ni los profesionales han de realizar sólo esa actividad, ni ésta ha de constituir en exclusiva el objeto de una única profesión, pues tan posible es que quien realice auditorías ejerza también otras actividades profesionales como que las auditorías sean realizables por profesionales con diferentes titulaciones. En fin, resulta de la mayor importancia señalar que la definición legal de la auditoría de cuentas se anuda a los efectos que pueda surtir frente a terceros.

3. El objetivo perseguido por la ley está, por lo demás, sobradamente justificado en las condiciones que caracterizan a la economía de mercado en la que nos movemos. La complejidad de la propiedad empresarial, con frecuencia diferenciada de la gestión; la fluidez del tráfico mercantil, que ocasiona continuas transacciones empresariales para cuya feliz consecución es del todo necesario conocer con precisión el estado patrimonial de las entidades; la despersonalización del patrimonio, la búsqueda de financiación para conseguir recursos suficientes para el desarrollo de la actividad empresarial, la diversidad de las propias fuentes de financiación, la continua actividad de venta y adquisición de bienes y servicios y la existencia de intereses laborales son, todas ellas, circunstancias que exigen, para asegurar el funcionamiento eficaz y transparente del mercado y la protección de los muy diversos intereses concurrentes, la máxima fiabilidad de la información disponible sobre la verdadera y real situación económica, financiera y patrimonial de las empresas (imagen fiel). La actividad auditora se encamina, precisamente, a procurar a cuantos tienen interés en esa imagen fiel que les resulta indispensable para garantizar sus intereses. De ahí que, como señala el artículo 1 de la Ley, la actividad de auditoría se caracterice, precisamente, por sus posibles efectos frente a terceros. Es, por consiguiente, de todo punto lógico que los poderes públicos, y en este caso el legislador, regulen los requisitos, condiciones y efectos que ha de tener una actividad de tan amplia y profunda influencia sobre el funcionamiento de la economía de mercado y de los derechos e intereses de muy diversas personas y grupos. Sólo una regulación de este género puede asegurar que la información proporcionada por las auditorías responda, efectivamente, a la realidad, y sólo ella puede, por consiguiente, asegurar que las auditorías estén en condiciones de cumplir las funciones que de ella se esperan.

La relevancia pública de las auditorías de cuentas se pone claramente de manifiesto en la Disposición adicional primera de la Ley —que, como bien pone de relieve el Abogado del Estado, no es objeto de impugnación por los recurrentes— en la que se establece la obligación legal de someterse a una auditoría de cuentas

anual a un amplio y diverso número de entidades. A ello debe añadirse que la Ley de Sociedades Anónimas obliga a estas entidades —arts. 171.1 y 202.1— a realizar y presentar, en cada ejercicio, unas cuentas anuales y un informe de gestión, y obliga también, en su artículo 203.1, a que la verificación contable establecida en dicha Ley sea realizada, precisamente, por auditores de cuentas. Si el legislador, al objeto de garantizar la seguridad del tráfico mercantil, obliga a determinadas —y tan numerosas como diversas— entidades a someterse periódicamente a auditorías de cuentas, y establece que la validez de éstas dependa, en primer lugar, de que las lleven a cabo personas determinadas, es no sólo lógico, sino hasta obligado, que el propio legislador regule también la forma en que haya de desarrollarse tal actividad y los requisitos que deban reunir quienes la ejerzan.

Regular la actividad y sus efectos es, por consiguiente, cuando concurre un interés público como el señalado, una atribución del legislador. Pero regular una actividad no es, forzosamente, regular una profesión, y menos aún regular la organización corporativa de unos determinados profesionales. La profesión incluye, generalmente, la realización de un disperso haz de actividades cada una de las cuales es susceptible, en su caso, de tener una diferente regulación, y así ocurre con cierta frecuencia; la regulación de una de esas actividades no es, por consiguiente, la de la profesión en su conjunto, que puede estar sometida al régimen de titulación, requisitos, normas deontológicas y organización corporativa que en cada caso corresponda. Es perfectamente posible que por una sola profesión se realice una diversidad de actividades sometidas a un diferente régimen regulador, sin que por ello deban confundirse la regulación de la actividad con la de profesión.

Eso es cabalmente lo que ocurre en el presente caso: a la vista del interés público generado por las circunstancias ya citadas, el legislador, con la pretensión de garantizar la fiabilidad de las auditorías, regula esta actividad, sin por ello regular la profesión de auditor. En efecto, la Ley no contiene las normas que característicamente regulan una profesión, como son la titulación requerida, el campo en el que se desarrolla la profesión, las obligaciones y derechos de los profesionales, las normas deontológicas que han de seguir y, en suma, su organización corporativa.

Tampoco existe en la Ley impugnada regulación alguna de un Colegio Profesional. Una normación de este género habría forzosamente de referirse a la estructura, composición y funcionamiento del Colegio Profesional y a los derechos y deberes de sus miembros. Ya en nuestra STC 81/1985 señalamos que «de acuerdo con la Ley de Colegios Profesionales 2/1974, de 13 de febrero, los Colegios Profesionales son corporaciones de derecho público cuyos fines esenciales son la ordenación del ejercicio de las profesiones, la representación exclusiva de las mismas y la defensa de los intereses profesionales de los colegiados (art. 1.1 y 3), a cuyo efecto les corresponden una serie de funciones en su ámbito territorial y se les reconoce legitimación para ser parte en cuantos litigios afecten a los intereses profesionales [art. 5.g]». Y en la STC 42/1986 afirmábamos que «la estructura y el funcionamiento de los Colegios a que alude el artículo 36 de la Constitución es su modo de organización y de actuación», todo lo cual está manifiestamente ausente en la Ley 19/1988.

Un somero contraste entre esta Ley y la de Colegios Profesionales revela, más allá de toda duda, que su ob-

jeto material es absolutamente diferente: mientras esta última, en consonancia con su fin, regula la estructura, composición, funciones y régimen jurídico de los Colegios Profesionales, la que ahora nos ocupa no se adentra en absoluto en ninguna de esas materias. Por lo demás, es claro, y así lo hemos dicho reiteradamente, que de la Constitución sólo se deduce que los Colegios Profesionales han de ser regulados por Ley (SSTC 42/1986 y 132/1989), pero ello no excluiría forzosamente que el legislador decidiese regular en una norma específica algunas normas singulares de un o unos concretos Colegios Profesionales. Es igualmente claro que el legislador puede modificar las normas, siempre que no contravenga la Constitución y que nada hay en el artículo 36 CE que le impida hacerlo así en lo relativo a los Colegios Profesionales. No hay en la Constitución ningún precepto que establezca, a favor de los Colegios Profesionales, una concreta reserva material indisponible para el legislador, ni tampoco materias consustanciales a los Colegios Profesionales. Así pues, no es aceptable la tesis de los recurrentes de que el legislador podría derogar íntegramente la Ley 2/1974, pero sin que le quepa introducir excepciones singulares en el régimen de las corporaciones por ella reguladas.

La aplicación de la citada doctrina al presente caso lleva a la inequívoca conclusión de que aun cuando fuera cierto, como alegan los recurrentes, que la ley impugnada regula la profesión de auditor y el Colegio Profesional correspondiente, tal cosa sería constitucionalmente lícita a la luz del artículo 36 CE.

4. La vulneración del principio de igualdad se fundamenta con una proyección individual y otra corporativa. Por lo que a la primera se refiere, se alega que la Ley impugnada, al dar a la profesión de auditor de cuentas un tratamiento diferente a otras, causa una desigualdad; por lo que a la segunda respecta se aduce que al otorgarse al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas funciones características de los Colegios Profesionales, se incurre en desigualdad al no tratarse al Colegio Profesional de Auditores de Cuentas igual que a los demás Colegios Profesionales, puesto que se le sustraen competencias.

En lo tocante al primer punto, ya se ha dicho que la Ley no regula la profesión de auditor, ni tampoco el eventual Colegio Profesional de éstos, sino la actividad de quienes realizan auditorías, lo cual, sobre ser claramente diferente, está justificado por la relevancia pública y frente a terceros de la actividad, por los efectos que ésta surte y por la obligación legal que determinadas entidades tienen de someterse a auditorías. No regulándose una profesión, difícilmente puede darse un trato diferente respecto del existente en las demás profesiones, todo ello al margen de que ese trato diferencial, de existir, no resultaría, como hemos dicho, de por sí inconstitucional. El mismo argumento ha de utilizarse para rebatir la segunda impugnación citada, pues como ya se apuntó, la Ley no entra en la regulación del Colegio Profesional de Auditores de Cuentas, sino que se limita a crear un órgano público al que asigna funciones determinadas.

Además, la alegación de la desigualdad exige, como este Tribunal ha dicho reiteradamente, que exista un término de comparación. Ese término no existe en este caso, en primer lugar —y ello sería suficiente— porque un organismo público como el ICAC, cuyo exclusivo fin es defender el interés público, no es en modo alguno equiparable a un Colegio Profesional, que tie-

ne como una de sus funciones primordiales defender los intereses de sus miembros (así, SSTC 76/1983, 23/1984, 123/1987 y 20/1988); y, en segundo lugar, porque no existe actualmente el Colegio Profesional de Auditores de Cuentas, y difícilmente puede ser objeto de comparación algo que no existe. Esta misma razón ha de servir para rechazar los alegatos relativos a que las funciones legalmente atribuidas al ICAC privan de las suyas al Colegio de Auditores de Cuentas que, según dicen los recurrentes, haya de crearse en el futuro, pues es igualmente imposible privar de función alguna a un ente inexistente.

5. Sentado lo anterior, cabe ya entrar en la determinación concreta de los preceptos que los recurrentes estiman inconstitucionales, lo que se hará siguiendo, en lugar del orden numérico de los preceptos, el orden lógico de las materias ya apuntadas de que tratan los mismos.

A) El artículo 22 y, en relación con éste, la Disposición adicional segunda, son impugnados porque, según los recurrentes, invaden competencias propias de los Colegios Profesionales. El primero de los preceptos citados atribuye al ICAC el control y disciplina de la actividad de auditoría y de los auditores de cuentas, somete el Registro Oficial de Auditores de Cuentas al control de dicho ente, asigna a éste el control técnico de las auditorías, prevé los supuestos de realización de tal control, y, en fin, establece el régimen de recursos; la Disposición adicional segunda crea el ICAC y regula sus órganos rectores.

Pues bien, ninguna de estas funciones son características de los Colegios Profesionales y, además, aunque lo fueran, el legislador podría muy bien, mediante una norma con rango de ley, modificar las funciones de los Colegios Profesionales. La creación de un organismo entra, igualmente, en las potestades del legislador, así como la regulación de sus órganos rectores y la atribución de sus competencias.

Las auditorías de cuentas tienen notable relevancia frente a terceros, y las leyes obligan a determinadas entidades a realizarlas en ciertos supuestos, y en no pocos casos con carácter periódico. Todo ello justifica objetiva y razonablemente que se prevea un control técnico de las auditorías, pues es claro que si ciertas entidades vienen obligadas a realizarlas, y de ellas se siguen efectos frente a terceros distintos de los administradores de las entidades auditadas, preciso es controlar que tales auditorías se realicen siguiendo unos determinados criterios que garanticen su fiabilidad, pues de otra forma los objetivos perseguidos por la norma —proporcionar una información rigurosa, objetiva y completa sobre la situación de la entidad auditada— no podrían alcanzarse.

La atribución de ese control a un organismo público está, igualmente, objetiva y razonablemente justificada. Siendo los poderes públicos los que establecen la obligación de someterse a auditorías y regulan los efectos de éstas en persecución de un interés público, cual es el de garantizar el cumplido conocimiento de los interesados —accionistas, acreedores, posibles compradores, etcétera— de la situación económica de las entidades, nada obsta a que el control tendente a garantizar la fiabilidad de las auditorías se encomiende, también, a un organismo público que, por serlo, está sometido (art. 103.1 CE) al servicio objetivo de los intereses generales. La atribución de estas funciones, de clara relevancia general, a un Colegio Profesional no viene en modo alguno exigida por la Constitución.

B) La letra *a*) del apartado 2 del artículo 14 instituye al ICAC como uno de los sujetos que pueden acceder a la documentación referente a cada auditoría de cuentas. En correlación con este precepto, la letra *g*) del apartado 2 del artículo 16 configura la no remisión de dicha documentación como una falta grave, y el apartado 2 del artículo 15 atribuye al ICAC la potestad sancionadora sujeta a lo previsto en el artículo 21.

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

El que la negativa a remitir la documentación sea constitutiva de una infracción administrativa es un mecanismo tendente a asegurar la efectividad y viabilidad del control. Su previsión en una norma con rango de ley, y la precisión de la conducta descrita la dota de las exigencias de congruencia, rango, tipificación precisa y proporcionalidad exigibles. Nada hay, por consiguiente, en estos preceptos que se opongan a la Constitución, pues es claro que el legislador es libre de otorgar la potestad sancionadora a un ente público cuando, como es aquí el caso, concurre una relación de sujeción especial, derivada, una vez más, de los efectos que se otorgan a las auditorías y de la obligación legal de realizarlas. En fin, el artículo 21 establece reglas procedimentales que incorporan garantías del eventual infractor, por lo que nada hay en él susceptible de ser reputado inconstitucional.

C) El apartado 2 del artículo 18 es impugnado por entender los recurrentes que la salvaguarda de la documentación ha de corresponder al Colegio Profesional. Es patente que nada hay en la Constitución que obligue a ello, y que el legislador puede conferir a un organismo público la función de salvaguardar tal documentación, por lo que no es admisible la objeción.

D) El apartado 1 del artículo 6 de la Ley suscita a los recurrentes una duda interpretativa, alegándose que si su sentido fuese eximir de la colegiación obligatoria sería inconstitucional. No es función de este Tribunal disipar las dudas interpretativas, pero no es ocioso señalar, en primer lugar, que la ausencia de toda referencia a la colegiación indica claramente que la Ley no regula una profesión y, en segundo lugar, que la determinación de los requisitos previos para el ejercicio de una profesión entra en las potestades del legislador y que tampoco se deriva de la Constitución la exigencia de que toda profesión, titulada o no, haya de ser, necesariamente, profesión colegiada de adscripción obligatoria.

6. En un segundo bloque de argumentos se impugnan los mismos preceptos examinados en el anterior fundamento jurídico, alegándose que vulneran el orden de distribución de competencias configurado por el bloque de la constitucionalidad, al invadir las atribuidas a algunas Comunidades Autónomas, en virtud

de sus Estatutos de Autonomía, en relación con los Colegios Profesionales. El título competencial aludido a estos efectos es el previsto en los artículos 10.22 EAPV, 9.23 EAC y 13.24 EAA. Este título competencial se refiere a la regulación y actividad, en el territorio de las citadas Comunidades Autónomas, de los Colegios Profesionales y ejercicio de las profesiones tituladas. Pero ya se ha dicho que la Ley impugnada no contiene regulación alguna que pueda considerarse propia de la materia «Colegios Profesionales» ni del «ejercicio de profesiones tituladas»: no es norma en ella nada relativo a la composición, atribución, funciones o régimen jurídico de tales entidades corporativas ni tampoco nada relativo al ejercicio de una profesión titulada inequívocamente identificable como tal en razón de una misma titulación, de un idéntico régimen profesional y de una actuación específica en un ámbito determinado.

Tal cosa sería posible al amparo de lo previsto en el artículo 36 CE, pues este precepto constitucional prevé, precisamente, que la ley regule las peculiaridades propias del régimen jurídico de los Colegios Profesionales y el ejercicio de las profesiones tituladas, y ya hemos dicho (STC 76/1983) que la ley a que alude el citado artículo constitucional es una ley estatal. Los correspondientes artículos de los Estatutos de Autonomía atribuyen tal competencia «sin perjuicio de lo establecido en los artículos 36 y 139 CE». En cuanto al primero se refiere, la ley tiene cobertura más que suficiente, pues los aspectos de la actividad de los auditores de cuentas que regula —rango o nivel de titulación y formación exigible, inscripción en un registro y responsabilidad— son, ciertamente, los más fundamentales de toda actividad o, por decirlo en los términos constitucionales, lo más característico del ejercicio de las profesiones liberales. Además, también el artículo 139 CE otorga en este caso una cobertura adecuada, puesto que el título competencial de las Comunidades Autónomas se establece sin perjuicio de lo en él previsto, y de la ley se deduce claramente que tanto la actividad de los auditores de cuentas, como el Registro Oficial, como el ámbito de actuación del ICAC, es nacional, de suerte que, cualquiera que sea la residencia —a efectos de su actividad— de un auditor, éste puede ejercer su función en todo el territorio nacional, algo, por una parte, lógicamente derivado de la diversidad de ámbitos de las entidades auditadas y, de otro lado, contradictorio con la estructura más habitual de los Colegios Profesionales, que tienen, en principio, un ámbito territorial determinado.

Así pues, aun si se admitiera que la LAC regula el ejercicio de una profesión o un Colegio Profesional, el artículo 36 CE y los títulos competenciales de las Comunidades Autónomas, establecidos todos ellos «sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 36 y 139 CE», otorgarían cobertura a la actuación del legislador; y si se entiende que la ley impugnada no regula ni una actividad ni —como, desde luego, es el caso— un Colegio Profesional, los títulos competenciales aducidos no son de aplicación al supuesto que se dilucida. En suma, no hay nada en la Ley impugnada que suponga invasión de las competencias de las Comunidades Autónomas.

7. En un tercer orden de argumentos, sostienen los recurrentes que las funciones que la Ley impugnada asigna al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y en concreto lo previsto en los artículos 14.2, 16.2 g), 18.2, 22.2, Disposición adicional segunda,

párrafo 3, y Disposición final primera vulneran el derecho a la intimidad reconocido en el artículo 18.1 CE y el secreto profesional. Se aduce, también, que sitúan a los profesionales en una posición de dependencia respecto a la Administración, pero el precepto constitucional invocado al respecto es el artículo 9.3 que, con toda claridad, resulta inaplicable a este supuesto.

El derecho a la intimidad eventualmente vulnerado no sería, desde luego, el de los propios auditores, sino el de las empresas auditadas. En principio, la auditoría persigue evaluar la situación real de una empresa para que tal situación pueda ser conocida y valorada por sujetos distintos a los administradores, de manera que difícilmente podría alegarse tal intimidad cuando de lo que se trata al realizar una auditoría es, precisamente, de hacer público el estado de la entidad auditada.

Sin necesidad de entrar en el problema general relativo a la titularidad de derechos fundamentales por parte de las personas jurídicas y, más en particular, sobre la titularidad del derecho a la intimidad, es evidente que los preceptos impugnados en nada afectan al derecho reconocido en el artículo 18.1 de la Constitución. En efecto, la obligación de entregar la documentación no se realiza en la ley impugnada en términos incondicionados, pues sólo se prevén tres sujetos que puedan recibirla: aquellos autorizados expresamente por una ley, los designados por resolución judicial y el ICAC. En los dos primeros casos, la previsión legislativa o la resolución judicial justifican, en principio y en abstracto, la obligación impuesta por la ley; en el tercer caso, la entrega de la documentación lo es a los solos efectos del control técnico, que, como es obvio, difícilmente puede realizarse sin poseer la documentación precisa. En fin, todos los receptores de la documentación quedan obligados a mantener secreto, según el artículo 13 de la LAC. La previsión legal tiene, pues, una justificación objetiva y razonable, los destinatarios de la documentación están, también, justificados, y tanto las circunstancias en las que procede la entrega cuanto el deber de guardar secreto revisten una adecuada proporcionalidad.

Por lo demás, la alegación relativa al secreto profesional de los auditores tampoco puede ser atendida, pues, por una parte, y como bien señala la Abogacía del Estado, la auditoría se realiza precisamente para hacerse pública y, por otra, el secreto profesional recogido en el artículo 24.2 CE se ciñe a los supuestos de declaración, como testigos, en juicio penal, y su exacta regulación queda relegada a la Ley; no estamos aquí ante declaraciones en un proceso penal y, además, es precisamente una ley la que regula las condiciones de entrega de la documentación, por lo que no puede decirse que el artículo 14.2 de la Ley impugnada, y los con él conectados, sean inconstitucionales.

8. Por último, se aduce que el régimen transitorio previsto para la inscripción en el Registro de Auditores contradice los principios de igualdad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos constitucionalmente reconocidos. Por lo que a la primera alegación se refiere, es difícilmente esgrimible, como acertadamente pone de relieve el Abogado del Estado, término de comparación alguna, debido precisamente a la multiplicidad de situaciones en que se encuentran quienes actualmente ejercen la actividad y de titulaciones que permiten la realización de la misma.

En lo relativo al segundo punto, hemos de traer a colación lo que afirmamos en la STC 65/1987. Establecimos allí que una innovación legislativa como la ahora impugnada exige que se lleve a cabo de forma precisa, cierta y formalmente publicada y mediante una norma de rango adecuado. Las tres últimas exigencias se cubren, sin duda, por la Ley 19/1988. Resta por determinar si la norma es también precisa. Pues bien, la redacción del apartado 2 lo es en grado suficiente, teniendo en cuenta el vacío normativo existente con anterioridad a la aprobación de la Ley; desde luego, en modo alguno habilita para inscribirse en el Registro y ejercer la actividad a quienes realicen tareas tan distintas de la auditoría como las mencionadas en el recurso, pues es claro que los trabajos que se aduzcan habrán de haber sido realizados «en el ámbito financiero y contable, referidos especialmente a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos». Así pues, sólo una interpretación que, lejos de ser tal, despoje a las palabras del significado que claramente tienen podría permitir que se incorporasen, como se apunta en el recurso, quienes realizan actividades claramente alejadas de las previstas en la Ley.

Por lo que se refiere a la alegación de que la disposición que se examina vulnera el principio de irretroactividad de las leyes restrictivas de derechos, también dijimos en la citada STC 42/1986 que lo que el artículo 9.3 prohíbe a ese respecto es «la incidencia de la nueva ley en los efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores, de suerte que la incidencia en los derechos, en cuanto a su proyección hacia el futuro, no pertenece al campo estricto de la irretroactividad». En esa misma Sentencia, que resolvía un supuesto que guarda gran parecido con el que nos ocupa, declaramos que, aplicando los esquemas establecidos por este Tribunal «al trance de transformación de una profesión libre en profesión titulada, las dudas que pudieran plantearse se desvanecen. Con independencia del juicio que las normas merezcan en punto a su oportunidad o a su justicia, lo cierto es que no se puede hablar, para referirse a un ámbito de libertad, de derechos adquiridos. No viola la prohibición del artículo 9.3, por ende, la regla que permite la integración en un Colegio Profesional de nueva creación, o la continuación en el ejercicio de una profesión, a las personas que no poseen los títulos exigidos en la nueva Ley, que es en puridad lo que realiza la disposición que aquí se examina. Ceñido en estos términos el problema, lo único que se podría cuestionar es la legitimidad constitucional de limitar temporalmente el período transitorio. Mas, si se tiene en cuenta que un período transitorio ocasiona indudables perturbaciones y coloca algún punto de duda sobre el principio de seguridad jurídica también consagrado y reconocido en el artículo 9 de la Constitución, no puede decirse que sea constitucionalmente ilegítima su abreviación».

La doctrina allí sentada es plenamente aplicable al presente recurso, y la impugnación debe, también, resolverse en sentido similar. No existen aquí, o por lo menos no se mencionan en el recurso, derechos adquiridos de ningún género, lo que es fácilmente comprensible si se tiene en cuenta que la Ley impugnada es, precisamente, la primera que regula la concreta actividad de auditor de cuentas. No existiendo norma previa al respecto, difícilmente puede existir un derecho consagrado por una norma inexistente.

El legislador, a la hora de regular los requisitos para el ejercicio de la actividad de auditor, establece aquellos que ha considerado oportunos para el caso, todos

los cuales pueden considerarse objetivos y razonables. Igualmente, y a la vista de la dispersión de situaciones preexistentes y de la diversidad de titulaciones que concurren en el campo material regulado, ha dispuesto un período transitorio para que quienes actualmente ejercen la actividad puedan incorporarse al Registro. Todo ello entra en sus atribuciones.

No existe, por otro lado, retroactividad alguna, pues los efectos de la Ley se proyectan, con toda evidencia, sobre el futuro. No empece a esta afirmación el que se prevea que puedan incorporarse al Registro quienes reúnan los requisitos legalmente previstos, pues tanto el Registro como la incorporación al mismo tienen lugar, precisamente, con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley. Esta, en definitiva, no se proyecta en absoluto hacia fechas anteriores a las de su entrada en vigor, pues no puede entenderse como tal proyección la modificación de las regulaciones existentes a su entrada en vigor, dado que tal modificación es, precisamente, el objeto de toda norma jurídica. En fin no existe norma en blanco alguna, pues la Disposición transitoria primera exige, para poderse inscribir en el Registro, los mismos requisitos previstos en la Ley, con una sola excepción: la superación del examen de aptitud. Comoquiera que tal examen no estaba «organizado y reconocido por el Estado» con anterioridad a la aprobación de la Ley, la exención de este requisito es

no sólo razonable, sino hasta exigible, pues otra cosa obligaría a todos cuantos ejercían la actividad de auditor antes de la entrada en vigor de la Ley a someterse al mismo.

#### FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCION DE LA NACION ESPAÑOLA,

Ha decidido:

Desestimar el recurso de inconstitucionalidad contra la Ley de Auditoría de Cuentas.

Publiquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid a 23 de diciembre de 1993.—Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer.—Luis López Guerra.—Fernando García-Mon y González-Regueiral.—Eugenio Díaz Eimil.—Alvaro Rodríguez Bereijo.—José Vicente Gimeno Sendra.—José Gabaldón López.—Rafael de Mendizábal Allende.—Julio Diego González Campos.—Pedro Cruz Villalón.—Carles Viver i Pi-Sunyer.—Firmados y rubricados.