



## CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN EMITIDOS POR EL GRUPO TÉCNICO DE INDEPENDENCIA

El Grupo Técnico de Independencia del ICAC está formado por representantes de las Subdirecciones Generales de Normas Técnicas y Control Técnico y por representantes de REA e ICJCE en calidad de Corporaciones representativas de los auditores de cuentas.

La finalidad de este grupo es analizar la normativa aplicable en materia de la obligación de independencia de los auditores y emitir criterios de interpretación para orientar a los auditores en aquellas cuestiones que puedan surgir en la práctica y de las deriven dudas interpretativas.

Los criterios emitidos tratarán de garantizar la aplicación práctica, viable y posible del contenido de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y su Reglamento de desarrollo, aprobado mediante el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero.



## INDICE DE LOS CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN PUBLICADOS

1. CRITERIO DE INTERPRETACIÓN DE RELACIONES COMERCIALES Y RELACIONES EMPRESARIALES A EFECTOS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 44.C) DEL RAC EN LA CONCRECIÓN DEL CONCEPTO INTERÉS SIGNIFICATIVO DIRECTO COMO CAUSA DE INCOMPATIBILIDAD DE LOS AUDITORES DE CUENTAS.
2. CRITERIO DE INTERPRETACIÓN EN RELACIÓN CON LA OBLIGACIÓN DE ROTACIÓN INTERNA DE LOS AUDITORES PRINCIPALES RESPONSABLES



## 1. CRITERIO DE INTERPRETACIÓN DE RELACIONES COMERCIALES Y RELACIONES EMPRESARIALES A EFECTOS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 44.C) DEL RAC EN LA CONCRECIÓN DEL CONCEPTO INTERÉS SIGNIFICATIVO DIRECTO COMO CAUSA DE INCOMPATIBILIDAD DE LOS AUDITORES DE CUENTAS.

El artículo 16.1.a) 2º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) establece como causa de incompatibilidad *la existencia de un interés significativo directo en la entidad auditada derivado de un contrato o de la existencia de un bien o titularidad de un derecho* desarrollándose en el artículo 44 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, (RAC) este concepto.

El objeto de esta nota, es aclarar lo dispuesto en el apartado c) de dicho artículo al incluir en el concepto de interés significativo directo como causa de incompatibilidad, **el mantenimiento de las relaciones empresariales o comerciales**, estando redactado en los siguientes términos:

*“Artículo 44. Interés significativo directo.*

*A los efectos de lo previsto en el artículo 16.1.a).2.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende por interés significativo directo el interés financiero, comercial o económico en la entidad auditada, derivado de la suscripción de un contrato, de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho, por el auditor de cuentas.*

*En todo caso, se entenderá por interés significativo directo el que resulte de las siguientes circunstancias:*

*(...)*

*c) El mantenimiento de relaciones empresariales o comerciales con la entidad auditada, distintas de la prestación de servicios de auditoría de cuentas o distintos a estos, siempre que tenga un valor significativo para cualquiera de las partes, salvo que se refiera a la adquisición de bienes o servicios de la entidad auditada, en el curso normal de sus negocios y realizada en condiciones de mercado e independencia mutua.*



*Se entenderá incluida en las relaciones a que se refiere el párrafo anterior, la participación en un negocio común con la entidad auditada, o con sus propietarios, administradores o directivos.*

*A los efectos de lo establecido en este apartado, se entiende que tiene un valor significativo cuando en los honorarios de la relación comercial concurren las circunstancias contempladas en el artículo 52, así como cuando suponga más del 10 por ciento del patrimonio del auditor de cuentas.*

*Cuando se trata de una relación empresarial por actividades profesionales, se entenderá que tiene un valor significativo cuando los honorarios generados por la misma representen más del 3 por ciento del importe neto de la cifra de negocios de cualquiera de las partes, en el caso de sociedades de auditoría o de los ingresos anuales en el caso de auditores personas físicas.”*

De la lectura de este apartado c) del artículo 44 del RAC, lo primero que se deduce es que no todas las relaciones empresariales y comerciales incompatibilizan, así el auditor podrá realizar aquellas relaciones comerciales o empresariales que no tengan un valor significativo, estableciéndose en el mismo apartado cuándo se consideran estas relaciones significativas con distintos porcentajes a aplicar según se trate de una relación comercial o empresarial, sin que el RAC las defina o establezca criterios diferenciadores de este tipo de relaciones.

Continuando con la lectura del apartado c) del artículo 44, lo segundo que se deduce, es que dentro de estas relaciones se incluirá “*la participación en un negocio común con la entidad auditada, o con sus propietarios, administradores o directivos*”, sin que el RAC especifique si esta participación en un negocio común, se considera como una relación empresarial o comercial.

Y para concluir, en los párrafos tercero y cuarto de la letra c) del artículo 44, se establecen los respectivos porcentajes para determinar cuándo las relaciones comerciales y empresariales por actividades profesionales son significativas a efectos de la causa de incompatibilidad.

A efectos de facilitar el cumplimiento y aplicación de lo dispuesto en este apartado c) del artículo 44 del RAC, se hace necesario aclarar qué se entiende por una relación empresarial por



actividad profesional; una relación comercial y a qué tipo de relación corresponde la participación en un negocio común.

#### 1. Relación comercial y empresarial.

Una interpretación literal de los términos “comercial y empresarial”, podría ayudar a diferenciarlas, así el adjetivo “comercial”, viene definido en el diccionario de la Real Academia Española (RAE) como: “*perteneciente o relativo al comercio o a los comerciantes*”, y el adjetivo “empresarial”, como “*perteneciente o relativo a las empresas o a los empresarios*”, lo que nos conduce a examinar las definiciones que el diccionario de la RAE establece de los sustantivos comercio y empresa de los que derivan estos términos.

La RAE define el término comercio, como “*compraventa o intercambio de bienes y servicios*”, y la palabra empresa (en su segunda acepción), viene definida como: “*unidad de organización dedicada a actividades industriales o de prestación de servicios con fines lucrativos*”

Teniendo en cuenta los conceptos definidos por la RAE, las relaciones comerciales serían aquellas en las que las que se venden o intercambian entre las partes bienes o servicios, y en el contexto de lo establecido en el artículo 44.c) del RAC, se podría concretar que las **relaciones comerciales** entre el auditor de cuentas y la entidad auditada, son aquellas realizadas en el curso normal de sus actividades respectivas, donde una de las dos partes es el consumidor de bienes o servicios de la otra parte.

En cuanto a las relaciones empresariales, de conformidad con lo establecido por la RAE, serían aquellas que se realizan a través de una unidad organizada para la prestación de bienes o servicios con fines lucrativos, por lo que en el contexto de lo establecido en el artículo 44.c) del RAC, se podría concretar que se entenderá por **relaciones empresariales** entre el auditor y la entidad auditada aquellas situaciones en las que ambas partes tienen un interés común creándose una mutualidad de intereses con el objeto de obtener un beneficio económico común.

Atendiendo al significado que se deduce de la RAE para las relaciones empresariales, procedería incluir dentro de éstas, *la participación en un negocio en común entre el auditor y la entidad auditada o sus propietarios, administradores o directivos.*

Por último, el apartado c) del artículo 44 del RAC concreta cuando se consideran significativas las relaciones empresariales por actividades profesionales. Para su correcta interpretación debe



considerarse lo dispuesto en el apartado primero del artículo 44.c) del RAC y, en concreto, la condición “*en el curso normal de sus negocios*” expresión común para las relaciones comerciales y empresariales, por lo que tanto unas como otras tienen que estar en el ámbito de sus actividades profesionales.

Por tanto, se entenderá que las relaciones empresariales por servicios profesionales, a efectos de la causa de incompatibilidad objeto de análisis, sean las que deriven del ejercicio de las actividades desarrolladas por el auditor y la entidad auditada en el curso normal de sus respectivos negocios.

2. Por lo tanto, a efectos de definir la causa de incompatibilidad prevista en el artículo 16.1.a)2º y desarrollada en el artículo 44.c) del RAC, LAS RELACIONES COMERCIALES O EMPRESARIALES NO SE CONSIDERAN INTERÉS SIGNIFICATIVO DIRECTO, si se refieren a:

#### Relaciones comerciales.

- a) relaciones comerciales consistentes en la prestación de servicios profesionales o trabajos relacionados con su actividad profesional por parte del auditor de cuentas a la entidad auditada, tanto de auditoría como de no auditoría. Si bien, deberán tenerse en cuenta a este respecto las causas de incompatibilidad por servicios prestados o las prohibiciones previstas a estos efectos en la sección 2ª del capítulo III, en sección 3ª del capítulo IV de la LAC (artículos 16 a 23) y en el RUE (artículo 5), en las que en ningún caso podrá incurrirse.
- b) relaciones comerciales consistentes en la adquisición por el auditor de bienes o servicios de la entidad auditada, en el curso normal de sus negocios y realizadas en condiciones de mercado e independencia mutua o
- c) relaciones comerciales consistentes en la adquisición por el auditor de bienes o servicios de la entidad auditada, no realizada en condiciones de mercado e independencia mutua, siempre que se trate de relaciones que no sean significativas, es decir, cuando en los honorarios de la relación no concurren las circunstancias contempladas en el artículo 52 del RAC y cuando no supongan más del 10% del patrimonio del auditor de cuentas.

#### Relaciones empresariales.

- d) Las relaciones empresariales por actividades profesionales entre el auditor y la entidad auditada en el curso normal de sus negocios, cuando los honorarios generados por la misma no



representen más del 3 por ciento del importe neto de la cifra de negocios de cualquiera de las partes, en el caso de personas jurídicas o de los ingresos anuales, en el caso de personas físicas.

Por otro lado y, sin perjuicio de lo anterior respecto a la causa de incompatibilidad, debe tenerse en cuenta que el mantenimiento de relaciones tanto comerciales como empresariales por actividades profesionales entre el auditor y la entidad auditada debe ser analizado por los auditores de cuentas, en todo caso y al margen de su significatividad, **como amenaza para su independencia**, a efectos de su valoración como causante de un posible conflicto de interés.



## 2. CRITERIO DE INTERPRETACIÓN EN RELACIÓN CON LA OBLIGACIÓN DE ROTACIÓN INTERNA DE LOS AUDITORES PRINCIPALES RESPONSABLES

En contestación a la cuestión planteada, sobre el alcance de la rotación obligatoria de los auditores de cuentas principales responsables del trabajo de auditoría, regulada en el artículo 40.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) y en el artículo 85 de su Reglamento de desarrollo (RAC), aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, debe indicarse lo siguiente:

1.- En primer lugar, debe advertirse que la obligación de rotación regulada en los citados artículos afecta únicamente a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de entidades de interés público (EIP), puesto que dicha obligación se encuentra recogida en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas aplicable a este tipo de entidades, y sin que dicha normativa resulte exigible a los auditores de cuentas en entidades en general. La normativa reguladora a tener en cuenta a este respecto es la siguiente:

El artículo 40.2 de la LAC establece a este respecto:

*“En relación con la rotación de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 17.7 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, en particular lo establecido en los párrafos tercero y cuarto. Adicionalmente, una vez transcurridos cinco años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación de los auditores principales responsables del trabajo de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de tres años para que dichas personas puedan volver a participar en la auditoría de la entidad auditada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17.7, párrafo primero, del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril”.*

El artículo 85 del RAC desarrolla el citado artículo 40.2 de la LAC, de la siguiente forma:

*“Artículo 85. Rotación interna.*

*A efectos de lo previsto en el artículo 40.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, será obligatoria la rotación del auditor principal responsable o auditores principales responsables, a que se refiere el artículo 3.6.a) y b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, del*





*informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas cuando transcurran cinco años desde el primer año o ejercicio en que fueron auditadas dichas cuentas.*

*En tal caso, si este auditor fuera el auditor principal responsable de la auditoría de las cuentas de la entidad dominante que formula las citadas cuentas anuales consolidadas, será igualmente obligatoria la rotación en relación con esta entidad dominante.”*

Asimismo, debe tenerse en cuenta que el artículo 3.6 de la LAC define al auditor principal responsable de la siguiente forma:

*“6. Auditor principal responsable:*

*a) Auditor de cuentas que firme el informe de auditoría de cuentas a título individual o en nombre de una sociedad de auditoría.*

*b) En el caso de sociedades de auditoría, el auditor o auditores de cuentas designados en su caso por la sociedad de auditoría como principales responsables de realizar el trabajo de auditoría de cuentas en nombre de dicha sociedad.*

*c) En el caso de auditorías de cuentas consolidadas o de otros estados financieros o documentos contables consolidados, el auditor o auditores de cuentas designados en su caso como auditor o auditores principales responsables de realizar la auditoría en las entidades que sean significativas en el conjunto consolidable.”*

2.- De la citada normativa, en relación con la obligación de rotación del auditor principal responsable, se desprende lo siguiente:

a.- En el caso de entidades individuales con la condición de EIP, debe rotar el auditor principal responsable de la auditoría de una entidad una vez cumplidos los 5 años desde el primer ejercicio en que dicho auditor realizó la auditoría de las cuentas de dicha entidad, salvo en el supuesto indicado en el segundo párrafo de la letra b) siguiente (sociedad dominante de un grupo de sociedades).



b.- En el caso de cuentas consolidadas, debe rotar el auditor o auditores principales designados como responsables de la auditoría de dichas cuentas consolidadas y de la emisión del correspondiente informe, una vez cumplidos los 5 años desde el primer ejercicio en que estos auditores auditaron las cuentas consolidadas de este grupo de sociedades.

Si a su vez este auditor principal responsable de las cuentas consolidadas es también el auditor de la sociedad dominante del grupo de sociedades, en ese supuesto debe rotar también en dicha sociedad dominante e independientemente del número de años que lleve auditando sus cuentas, por mandato expreso del artículo 85 del RAC.

c.- En el caso de cuentas consolidadas, no afectará la obligación de rotación a los auditores de cuentas responsables del trabajo de auditoría de los estados financieros de entidades integrantes del conjunto consolidable, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 85 del RAC, salvo que hayan sido designados como responsables de la auditoría de las cuentas consolidadas. No obstante, en este caso habrá de tenerse en cuenta si las citadas entidades individualmente tienen la condición de EIP, en cuyo caso a los auditores de dichas entidades le será de aplicación lo indicado en la letra a) anterior.