

Consulta 2

Sobre si se produce una situación de incompatibilidad para un auditor respecto a una determinada entidad "X", cuando éste y el administrador único de dicha entidad "X" (que además detenta la mayoría de su capital social) participan, cada uno, en un porcentaje significativo del capital social de otra entidad "Y".

Respuesta

1º La Ley de Auditoría de Cuentas (LAC), su Reglamento de desarrollo y las Normas Técnicas de Auditoría establecen como un principio básico, que el auditor debe observar siempre en el desarrollo de un trabajo de auditoría de cuentas, el de mantener en todo caso una posición de absoluta independencia respecto a la entidad auditada, entendiéndose como tal la ausencia de intereses e influencias que puedan menoscabar su objetividad. A este respecto, en dicha normativa se regula el régimen de incompatibilidades al que están sujetos los auditores de cuentas en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas. De la citada normativa interesa destacar, en relación con la cuestión planteada, lo dispuesto en:

- Artículo 8 de la LAC.-

"1. Los auditores de cuentas deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las empresas o entidades auditadas.

2. Serán en todo caso incompatibles en el ejercicio de sus funciones respecto a una empresa o entidad:

a) Quienes ostenten cargos directivos o de administradores o sean empleados de dichas empresas o entidades.

b) Los accionistas y socios de las empresas o entidades en las que posean una participación superior al 0,5 por 100 del nominal del capital social o que aquélla represente más del 10 por 100 del patrimonio personal del accionista o socio.

...

5. A los efectos de este artículo:

a) Las menciones a la empresa o entidad se extenderán a aquellas otras con las que esté vinculada directa o indirectamente.

b) Las menciones a los auditores de cuentas se extenderán en su caso, a los cónyuges de los mismos y a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que tuvieran cualquier vinculación directa o indirecta.

- El artículo 38 del Reglamento de desarrollo de la LAC, referido a la extensión de la situación de incompatibilidad, que en su apartado 1, y en relación con la vinculación directa o indirecta entre empresas, establece: *"1. Las menciones a la empresa o entidad auditada, a los efectos de lo dispuesto en*

las letras a) y b) del apartado 1 del artículo anterior, se extenderán a aquellas otras con las que esté vinculada directa o indirectamente.

En todo caso, se entenderá dicha vinculación cuando una participe en la otra de forma directa o indirecta, o cuando ambas estén participadas por una misma empresa o entidad, creando una vinculación duradera. Se presumirá que constituye participación en el sentido antes expresado la titularidad de, al menos, el 20 por 100 del capital suscrito de otra u otras sociedades, o del 3 por 100 si ésta cotiza en Bolsa."

2º En el supuesto planteado en su escrito, el auditor y el administrador único de la sociedad X (este último, además, posee el 75 % del capital social de dicha sociedad) participan personalmente, con un 25% cada uno, en el capital social de la sociedad Y. De esta situación cabe deducir lo siguiente:

- El auditor es incompatible para auditar la sociedad Y, puesto que posee una participación mayor al 0.5 por 100 de su capital social (art. 8.2. b de la Ley).

- Entre las sociedades X e Y, existe una vinculación de las previstas en los artículos 8.5 de la LAC y 38.1 de su Reglamento, dado que el administrador de la sociedad X posee una participación del 75 por 100 del capital social de ésta y, a la vez, del 25 % del capital social de la sociedad Y. No hay que olvidar, a este respecto, que la norma 11ª "Operaciones intersocietarias", de la Cuarta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, considera, a efectos de presentación de las cuentas anuales de una empresa, como empresas del grupo o asociadas a las que se encuentren vinculadas por una relación de dominio o bajo influencia notable, entendiéndose como tal no sólo las derivadas de las relaciones de dominio establecidas en el artículo 42.1 del Código de Comercio, sino también cuando dichas empresas se encuentren en estas circunstancias, directa o indirectamente, respecto de una misma entidad o persona física. Esta es la situación que se produce en el caso planteado, en el que una misma persona física, el administrador, domina a la sociedad X (posee el 75% de su capital) y ejerce una influencia notable en la sociedad Y (ostenta el 25% de su capital), considerándose, en consecuencia, ambas empresas como asociadas a efectos de presentación de sus cuentas anuales.

De este misma manera hay que entender la existencia de vinculación entre ambas sociedades, en el caso objeto de consulta, si se atiende a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 38 del Reglamento de desarrollo de la LAC, cuando, al referirse a la extensión de la incompatibilidad existente de un auditor respecto a una empresa o entidad a aquellas otras con las que ésta se encuentre vinculada directa o indirectamente, establece, en su párrafo segundo, que: "*En todo caso, se entenderá dicha vinculación cuando una participe en la otra de forma directa o indirecta, o cuando ambas estén participadas por una misma empresa o entidad, creando una vinculación duradera...*", puesto que, en este caso, ambas sociedades se encuentran participadas por una misma persona (situación aún si cabe más clara que el supuesto de participación por una empresa, dada la unidad de voluntad concurrente en la toma de decisiones residenciada en un solo sujeto) en las proporciones correspondientes para crear una vinculación duradera, tal y como se contempla en el citado artículo. A ello debe añadirse que dicho artículo se refiere a circunstancias que "*en todo caso*" producen una vinculación entre empresas y entidades, a efectos de lo en él previsto, las cuales

no son, por tanto, más que una concreción objetiva de situaciones que en cualquier caso producen una vinculación a ese respecto, pero sin que esto deba suponer que no puedan existir otras circunstancias que produzcan la misma vinculación entre empresas o entidades que las enumeradas expresamente en el citado artículo.

- Por tanto, en el supuesto planteado, la situación de incompatibilidad del auditor para auditar las cuentas de la sociedad Y se extiende a la sociedad X, al estar ambas sociedades vinculadas, de acuerdo con lo establecido en los artículos 8.5.a) de la LAC y 38.1 de su Reglamento de desarrollo.

- Por otra parte, y además de lo mencionado anteriormente, la participación del auditor y del administrador de la sociedad X en el capital de la sociedad Y, en un porcentaje cada uno del 25%, es de tal magnitud, que origina unas relaciones e intereses entre ambos que son susceptibles de afectar a la necesaria independencia del auditor en el desarrollo de su trabajo de auditoría en la sociedad X (en la que el administrador único formula las cuentas anuales; posee los derechos mayoritarios para nombrar al auditor, puesto que posee la mayoría del capital social, el 75%; puede establecer las condiciones del contrato de auditoría: plazos, precio, etc., y lo firma). No hay que olvidar, a este respecto, que el régimen de incompatibilidades establecido en la normativa de auditoría de cuentas no queda circunscrito estrictamente a los supuestos expresamente previstos en los artículos 8.2 de la LAC y 37 de su Reglamento de desarrollo, los cuales no son más que una concreción objetiva de situaciones que en todo caso producen una falta de independencia, sino que se extiende también a cualquier circunstancia o situación que pueda afectar a la necesaria independencia que el auditor debe mantener siempre en el desarrollo de cualquier trabajo de auditoría respecto a la entidad auditada, tal y como exigen el apartado 1 del artículo 8 de la LAC y el artículo 36 de su Reglamento, al establecer el principio general de independencia como base que debe regir toda actividad de auditoría de cuentas.

3º En consecuencia, este Instituto entiende que en el supuesto planteado en su escrito el auditor es incompatible para auditar las cuentas anuales de la sociedad X, por los motivos expuestos anteriormente.