



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.