



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

La responsabilidad del auditor de cuentas, en particular, su limitación.

Presentado por:

José Manuel Caballero Fernández

Tutelado por:

María del Mar Bustillo Saiz

Valladolid, junio de 2020.

RESUMEN:

La auditoría de cuentas es una actividad que consiste en verificar los estados económicos de las empresas y entidades. Es importante llevar un control de estos patrones ya que tendrán repercusión para la economía del país.

En el trabajo se hace una referencia a los cambios que ha sufrido esta materia a lo largo de los años recordando aquellas normativas que han tenido por objeto esta materia. Se tendrá en especial consideración la responsabilidad en la que pueden incurrir estos profesionales como consecuencia de los actos realizados en su trabajo. En un principio, esta responsabilidad era ilimitada, directa y solidaria, tanto para los auditores como para las sociedades auditoras, frente a las sociedades auditadas y terceros. Es con el paso de los años cuando se va limitando esa responsabilidad y dejará de ser ilimitada para ser limitada y proporcional.

PALABRAS CLAVE: Auditoría de cuentas, informe, responsabilidad civil, cuentas anuales.

ABSTRACT:

The audit of accounts is an activity that consists of verifying the financial statements of companies and entities. It is important to control these patterns since they will have repercussions for the country's economy.

In the work, a reference is made to the changes that this subject has undergone over the years, recalling those regulations that have had the subject of this subject. Special consideration will be given to the responsibility that these professionals may incur as a consequence of the acts performed in their work. Initially, this responsibility was unlimited, direct and solidary, both for auditors and auditing companies, vis-à-vis audited companies and third parties.

It is with the passing of the years that this responsibility is limited and it will stop being unlimited to be limited and proportional.

KEY WORDS: Audit of accounts, report, civil responsibility, annual accounts.

ÍNDICE:

1.	INTRODUCCIÓN:.....	5
1.1.	Contexto social	5
1.2.	Marco Normativo.....	5
2.	LA AUDITORÍA DE CUENTAS.....	8
2.1	Cuestiones previas	8
2.1.1	<i>La figura del auditor.....</i>	9
2.1.2	<i>La auditoría de cuentas: concepto legal y clases.</i>	12
2.2	Obligaciones y deberes del auditor de cuentas	14
2.3	El informe de auditoría	17
3	LA RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR DE CUENTAS.....	20
3.1	La responsabilidad. Perspectiva general en el tiempo.....	20
3.2	La responsabilidad civil.....	22
3.2.1	<i>La responsabilidad contractual.....</i>	22
3.2.1.1	<i>Regulación LAC, RAC y LSC, legitimación activa.</i>	22
3.2.1.2	<i>Extensión de la responsabilidad contractual: artículo 1107cc</i>	26
3.2.1.3	<i>Las cláusulas de exoneración de la responsabilidad... ..</i>	28
3.2.1.4	<i>La prescripción de las acciones.....</i>	28
3.2.2	<i>La responsabilidad extracontractual.....</i>	29
3.2.2.1	<i>Responsabilidad frente a terceros:</i>	30
3.2.2.2	<i>Legitimación activa. El concepto de terceros susceptibles de exigir la responsabilidad.....</i>	33
3.2.2.3	<i>Presupuestos de la responsabilidad: remisión al artículo 1902 CC.....</i>	34
3.2.2.4	<i>La prescripción de las acciones.....</i>	35
3.2.3	<i>Las garantías.....</i>	36
3.3	Responsabilidad penal.....	38

3.4	Responsabilidad administrativa.....	39
4	LIMITACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD	41
4.1	Justificación	42
4.2	Jurisprudencia.....	47
5	CONCLUSIONES	49
6	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	51

1. INTRODUCCIÓN:

En el presente trabajo se llevará a cabo un especial estudio sobre la responsabilidad derivada de los auditores de cuentas y la limitación que recaerá sobre ésta.

La auditoría de cuentas consiste en verificar y comprobar la contabilidad de una empresa para comprobar su funcionamiento; todo ello mediante un contrato, un contrato de auditoría.

1.1. Contexto social

Para comprender mejor la responsabilidad del auditor de cuentas, es preciso poner en contexto esta figura. Por lo que se refiere al contexto jurídico-político su regulación legal no aparece hasta el año 1988 en virtud de la Ley 19/1988, de 12 de Julio, de Auditoría de Cuentas; si bien es cierto, ya en 1951 se crea la Ley de Sociedades Anónimas en la cual se recogía una figura 'similar' a la del auditor de cuentas conocida como censor de cuentas.¹

La auditoría de cuentas es una actividad² de control financiero, la cual se utiliza para cerciorarse de que el estado económico de las empresas es bueno y eficiente por el bien común del mercado. Se persiguen los fraudes y cualquier tipo de irregularidad financiera, como no podría ser de otro modo es una figura independiente, ya que, si no fuera así, no llegaría a buen fin su actividad. Es más, en el artículo 16 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditorías de Cuentas, se recogen una serie de incompatibilidades para salvaguardar la independencia: es muy importante para el Estado este tipo de controles para el buen funcionamiento de la economía.

1.2. Marco Normativo

De una manera breve recogeré la normativa relativa a la auditoría de cuentas y su órgano supervisor.³

El artículo 2 de la ley 22/2015 nos da algunas pistas como que la actividad de auditoría de cuentas se realizará con sujeción a esta ley, a su Reglamento de desarrollo, a las normas de auditoría, de ética e independencia y de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

¹ OTERO CRESPO, M. (2013) La responsabilidad de los auditores de cuentas: Pure Economic Losses. Aranzadi, cizur menor, Navarra. Pág. 82

² ARANA GONDRA, F.J. (1995) La ley de auditoría de cuentas; cuadernos mercantiles, Madrid. págs. 92-93

³ <http://www.icac.meh.es/home.aspx>

Las normas de auditoría se constituyen por los principios y requisitos que deben ostentar los auditores de cuentas en la realización del trabajo de auditoría de cuentas y sobre las que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable e independiente. Son normas de auditoría las contenidas en esta Ley 22/2015, en su Reglamento de desarrollo, en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y en las normas técnicas de auditoría

Las normas técnicas de auditoría, las normas de ética y las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría se elaborarán, adaptarán o revisarán, en sintonía con los principios generales y práctica comúnmente admitida en los Estados miembros de la Unión Europea así como con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea, por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas, previa información pública durante el plazo de dos meses y serán válidas a partir de su publicación, mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en su «Boletín Oficial»

Las normas técnicas son consideradas especificaciones técnicas que adquieren valor normativo en un ámbito de normalización, una especie de codificación de pautas de diligencia.

En principio no emana de un poder legislativo o ejecutivo, ni están sometidas al deber de publicación en el BOE. Lo que no significa que no carezca de publicidad, según el TS sala C-A en sentencia de 27 de octubre de 1997, 7758; en dicha sentencia el alto tribunal revoca la decisión del TSJ de Madrid en la que se había anulado una resolución del ICAC por entender que este instituto carecía de potestad normativa externa y que había vulnerado el procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter profesional, encargadas de regular una relación de especial sujeción, no necesitan ni se les puede exigir el mismo nivel de publicidad que a las normas que tienen como destinatarios la generalidad de ciudadanos. Así lo considero también el TC en STC 21 de diciembre de 1989, donde no califico como contrario a la exigencia del 9.2 en que las normas aplicadas no hubieran sido publicadas en el BOE.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), es un organismo Autónomo, adscrito al Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, que rige su actuación por las leyes y disposiciones generales que le sean de aplicación y, especialmente, por lo que para dicho tipo de Organismos públicos dispone la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, así como por lo establecido específicamente en la Ley

22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en el Reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, y en su Estatuto, aprobado por Real Decreto 302/1989.

La misión fundamental del ICAC es el ejercicio de la función supervisora. El artículo 46 de la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas establece que quedan sujetos al sistema de supervisión pública, objetiva e independiente, establecido en la propia Ley, todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas que se define en el artículo 1 de la Ley, y demás personas, entidades u órganos cuya actuación se enmarque en el ámbito de aplicación del Reglamento (UE) 537/2014, de 16 de abril.

El mismo precepto señala que el ICAC es la autoridad responsable del sistema de supervisión pública y, en particular, de las siguientes funciones:

- La autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría. Dicha inscripción es condición necesaria para el ejercicio de la auditoría en España, y el ROAC depende del ICAC.
- La adopción de normas en materia de ética, normas de control de calidad interno en la actividad de auditoría y normas técnicas de auditoría en los términos previstos en esta Ley, así como la supervisión de su adecuado cumplimiento.
- La formación continuada de los auditores de cuentas
- La vigilancia regular de la evolución del mercado de servicios de auditoría de cuentas en el caso de entidades de interés público
- El régimen disciplinario.
- El sistema de inspecciones y de investigación.

Por otro lado, los órganos rectores del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas son el presidente, el Comité de Auditoría de Cuentas y el Consejo de Contabilidad.

2. LA AUDITORÍA DE CUENTAS

2.1 Cuestiones previas

La Ley de sociedades anónimas de 1951 cuando hablaba del censor de cuentas en aquellos años era una figura interna de la sociedad, era llevada a cabo por los propios accionistas. Esto es incompatible hoy en día, ya que los auditores de cuentas han de ser independientes. Si bien es cierto, cabía la posibilidad de que la Junta General pudiera nombrar censores de cuentas independientes, más conocidos como censores jurados de cuentas. El hecho de que realicen su labor juntamente con los accionistas censores pone en entredicho cualquier tipo de objetividad o independencia por la parte que les corresponde.⁴

Como es lógico, ante esta situación aparecen gran cantidad de voces en la sociedad mercantilista de entonces, reclamando una ley que obligue a las sociedades a disponer de auditores totalmente ajenos e independientes para que de esta manera sus actividades lleguen a buen puerto y sean creíbles; no se hace caso omiso a esas críticas y, es en el año 1964 cuando la Ley de Sociedades de Inversión Inmobiliaria y Bolsas de Comercio en primer lugar, y más adelante la Ley de Obligaciones por Sociedades colectivas, comanditarias o de responsabilidad limitada y otras; serán estas dos leyes las que exijan una intervención de expertos independientes.

Posteriormente, en 1973 se lleva a cabo una reforma en el Código de Comercio referida a esta materia. Los artículos 41 y 42 del código exigen una intervención verificadora por parte del profesional, la cual ha de ser llevada a cabo por un titulado superior. Con este precepto lo que quiere el legislador es que la auditoría comience a ser un instrumento de interés público, y ya no tanto en interés de los socios.⁵

Es el artículo 51 de la IV Directiva 78/660 CEE del Consejo el que exige que las compañías deberán someter sus cuentas anuales a la actividad de verificación por personas habilitadas para esa función. La ley del Mercado de Valores también se suma a la causa y obliga a las sociedades que cotizan en bolsa a someter sus cuentas anuales a una auditoría.⁶

El Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas será otro de los preceptos que imponga la obligación de revisión y verificación de las cuentas anuales y los informes de gestión que lleven a cabo los Auditores de cuentas, con la excepción de aquellas sociedades

⁴ OTERO CRESPO, M. 2013. Pág.83.

⁵ OTERO CRESPO, M. 2013. Pág. 84.

⁶ Ley 24/1988, de 28 de Julio, del Mercado de Valores.

que puedan presentar un balance abreviado. Este texto suprime la figura del censor de cuentas.

2.1.1 *La figura del auditor*

Podemos decir que es aquella persona que se dedica al examen y verificación de las cuentas anuales, de los documentos contables y de los estados financieros de una entidad empresarial; todo ello ha de ser verificado conforme a una regulación o un marco normativo.

Teniendo en cuenta la especial relevancia pública que tienen los auditores de cuentas es de lógica que se exijan ciertos requisitos formativos, como pueden ser la necesidad de haber superado con éxito un examen de aptitud profesional, este examen será organizado y reconocido por el Estado.⁷

Puede ser que la auditoría de cuentas se lleve a cabo por una persona jurídica, es decir, una sociedad de auditoría de cuentas. Para realizar dicha actividad deben estar autorizadas y registradas en el ROAC (Registro Oficial de Auditores de Cuentas), para ello se necesitan una serie de requisitos como pueden ser la autorización para realizar la actividad auditora, una mayoría de los derechos de voto correspondan a auditores o sociedades de auditoría autorizados en cualquier estado miembro de la UE.

La responsabilidad de los socios integrantes de una sociedad de auditoría históricamente ha sido objeto de reforma. Así la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero cuyo artículo 52 dio una nueva redacción al art 26 de la LAC eliminó toda responsabilidad de los socios no firmantes del informe de auditoría. En el mismo artículo se determina la responsabilidad que será exigible de forma personal e individualizada, según lo dispuesto en el apartado segundo.

Al margen de la formación que han de soportar estas personas, una de las cuestiones con más protagonismo es la cuestión de la independencia y el régimen de incompatibilidades⁸, por lo que ha sido materia de reforma.

En el artículo 12 de la Ley 22/2015 se recogen las causas para causar baja, ya sea temporal o definitiva en el registro de auditores de cuentas, más conocido como ROAC. Bajo mi punto de vista, resulta muy interesante el artículo 13 de la ley. Este artículo habla del deber

⁷ OTERO CRESPO, M. 2013. Pág. 89

⁸ VÁZQUEZ ALBERT, 2003. Abogados y auditores: régimen jurídico del ejercicio multidisciplinar. Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona. Págs. 83-92

del auditor a la hora de llevar a cabo su actividad y es que ‘...deberá actuar con escepticismo y aplicar su juicio profesional en los términos previstos en esta sección y el resto de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas...’

El escepticismo ha de ser la actitud que implique desconfianza y una situación de alerta ante las circunstancias para de esta manera cerciorarse de los posibles errores o fraudes en las cuentas anuales de la entidad auditada.

Recalca una serie de momentos donde ha de tener mayor escepticismo, circunstancias como ‘Cuando revisen las estimaciones de la dirección de la entidad relativas al valor razonable, al deterioro de activos y provisiones y a los futuros flujos de tesorería determinantes de la capacidad de la entidad para seguir como empresa en funcionamiento...’ o ‘...evaluación crítica de la evidencia de auditoría obtenida, lo que implica cuestionar la evidencia de auditoría contradictoria, la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida, y la fiabilidad e integridad de los documentos, de las respuestas y otra información procedentes de la entidad auditada...’

Ergo, vemos como a medida que se forman leyes respectivas a esta materia se exige más y más; más diligencia, más objetividad, más independencia, más astucia, más desconfianza...

Es importante destacar la importancia que tiene el artículo 14 de la Ley 22/2015, esta redacción viene dada por la Directiva 2014/56/UE, la cual dispone que, el auditor o sociedad de auditoría ha de ser independiente en el ejercicio de sus funciones, deberán abstenerse de auditar entidades en las cuales tengan algún tipo de interés comercial o financiero, y de negociar con instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados de otro modo por una entidad auditada, a excepción de las participaciones en sistemas de inversión colectiva diversificada.

El artículo 15 trata sobre la identificación de amenazas y los procedimientos necesarios para detectar e identificar las amenazas a su citada independencia, si la importancia es tal que no es capaz de guardar la independencia el auditor deberá abstenerse de realizar la actividad.

Los procedimientos que se lleven a cabo la detección e identificación deberán ser adecuados a la dimensión de dicha actividad auditoría, sea del auditor o de la sociedad; se llevarán a cabo revisiones de manera periódica.

En este artículo 16 de la Ley 22/2015 se recogen una serie de incompatibilidades en las que se entiende que la auditoría no goza de suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones.

Encontramos diferentes motivos, pueden ser personales como tener la condición de miembro del órgano de administración, de directivo o de apoderado que tenga otorgado a su favor un poder general de la entidad auditada o desempeñar puestos de empleo en la entidad auditada, o tener un interés significativo directo en la entidad auditada derivado de un contrato o de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho.

Puede que los motivos no sean personales y sea derivado de los servicios prestados como ocurrirá en el caso de que haya una prestación a la entidad auditada de servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o los estados financieros, o que la prestación de servicios de abogacía simultáneamente para la entidad auditada, aunque con excepciones.

En los artículos 17, 18, 19 y 20 de la ley 22/2015 se recogen las extensiones de incompatibilidad y en su artículo 21 el periodo de vigencia de éstas. A fortiori, la intención del legislador es aclarar los conceptos de independencia y de incompatibilidad.

En primer lugar, la independencia de los auditores ha de ser entendida como un principio general y absoluto que deberá guiar su actuación profesional, una salvaguarda de su plena objetividad a la hora de abordar su actividad de revisión y verificación.

Para que ésta se de, debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones (NTA 1.3.2).

En cuanto a las diferencias entre independencia e incompatibilidades, estas últimas no son más que prohibiciones de carácter concreto individualizadas, que, aunque en sí mismas no supongan necesariamente una falta de independencia del auditor, por determinación de la ley constituyen en supuestos que generan automáticamente la exclusión del profesional en relación con un determinado trabajo.⁹

El régimen de contratación tiene una serie de peculiaridades, los auditores/sociedades de auditoría son contratados por un periodo de tiempo específico. Este periodo no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve años, desde que se inicie la actividad auditora. En el supuesto de que ninguna parte se pronuncie acerca de su voluntad de rescindir el contrato antes de la fecha de aprobación de las cuentas anuales el contrato de auditoría quedará

⁹ OTERO CRESPO, M. 2013. Pág. 92-93.

prorrogado de manera tácita por un periodo de tres años. En el supuesto de que exista una rescisión, ésta deberá ser comunicada al ICAC.

Para llevar a cabo una revocación del auditor designada en junta general deberán los accionistas han de ostentar mas del cinco por ciento del capital social o de los derechos de votos o el órgano de administración de la entidad auditada podrá solicitárselo al juez de primera instancia del domicilio social de la entidad.

El artículo 22.4 recoge también que ‘...serán nulos de pleno derecho los acuerdos o cláusulas contractuales o estatutarias que pudieran restringir o limitar la selección, el nombramiento y la contratación por parte de los órganos competentes de la entidad de cualquier auditor de cuentas o sociedad de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas...’

Una vez finalizado el trabajo de auditoría, los auditores y sociedades tendrán prohibido formar parte de los órganos de administración o dirección de la entidad que ha sido objeto de auditoría, tampoco de aquellas con las que ésta tenga relación de control, ni ocupar un puesto de trabajo o tener interés financiero directo o indirecto en estas entidades.

En caso de incumplimiento de esta prohibición será causa de incompatibilidad para la realización de auditorías en los términos del artículo 42 del código de comercio.

2.1.2 La auditoría de cuentas: concepto legal y clases.

Será en el año 1988 cuando cambie la mentalidad mercantilista y se da un cambio de visión que da como resultado una concepción del auditor de cuentas como un profesional externo que actúa en interés público, dejando atrás la idea de que el auditor lleva a cabo una labor interna a las sociedades y en beneficio de los socios. Por lo que, volviendo atrás, podemos decir que censor de cuentas y auditor de cuentas no son figuras asimiladas.

Es la ley 22/2015 la que nos da un concepto claro y conciso, es el artículo 1 de la Ley de Auditoría de Cuentas:

“Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros”

Las dos modalidades de auditoría de cuentas que se incluyen en el ámbito de aplicación de esta Ley son:

Por un lado, la auditoría de las cuentas anuales, la cual consistirá en verificar estas cuentas con la finalidad de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con la normativa de información financiera que resulte de aplicación.

Amen, comprenderá la verificación del informe de gestión que se adjuntará a las cuentas anuales, con el objetivo de dictaminar la concordancia de las cuentas anuales y si su contenido, para comprobar si es conforme con lo establecido en la normativa de aplicación.

Por otro lado, la auditoría de otros estados financieros o documentos contables consistirá en cerciorarse de si dichos estados financieros o documentos contables reflejan la imagen fiel o han sido preparados de conformidad con el marco normativo de información financiera expresamente establecido para su elaboración. Todo ello recogido en el artículo cuarto de la ley de auditoría de cuentas.

Lo establecido en esta Ley sobre los trabajos e informes de auditoría de las cuentas anuales será de aplicación, con la correspondiente adaptación, a los trabajos e informes de auditoría de otros estados financieros o documentos contables.

Podemos sintetizar como son las clases de auditoría¹⁰, se hará en atención a los documentos objeto de examen: La auditoría como recurso legal ha evolucionado en las últimas décadas dando lugar a varias especialidades.

En la actualidad podemos ver cinco principales tipos de auditoría que se diferencian básicamente por los objetivos y los agentes que la realizan:

- La auditoría externa o legal es aquella que trata de un examen de las cuentas que se realiza por petición legal. La idea del procedimiento es verificar que el estado patrimonial y las operaciones de una empresa concuerdan con los registros oficiales. En estos casos, el auditor es una persona independiente que no tiene nada que ver con la compañía.
- La auditoría interna trata de un proceso de evaluación que realizan los miembros de la propia compañía. El objetivo casi siempre es revisar los procesos que tienen lugar en ella y a partir de ahí proponer soluciones. Esta auditoría es voluntaria o como mucho solicitada por la gerencia.

¹⁰ <https://retos-directivos.eae.es/conoces-los-principales-tipos-de-auditoria-que-existen/>

- En la auditoría operativa lo que se busca es aumentar el rendimiento de una compañía, aquella puede ser realizada tanto por un agente externo como por uno interno, lo que se busca es revisar los procedimientos que forman parte del día a día y mejorar el nivel de productividad. Es decir, va más allá de la revisión de los estados financieros. Un buen ejemplo de este tipo de auditoría es la que se realiza para determinar si una empresa cumple con los estándares mínimos de calidad.
- La auditoría pública es la que se realiza directamente por petición de una entidad gubernamental. Su objetivo es revisar los estados financieros de las empresas e identificar cualquier tipo de irregularidad, como por ejemplo la evasión de impuestos, la financiación injustificada o el incumplimiento de las leyes laborales. En España, dicha labor recae en el Tribunal de Cuentas.
- Por último, la auditoría informática así todas las empresas dependen de sistemas informáticos. Por ello, es preciso realizar cada cierto tiempo una evaluación de estos y, si el caso lo exige, actualizarlos y adaptarlos a los requerimientos del contexto. Los dos principales tipos de auditoría informática son las que se realizan en sistemas informáticos (SIC) y las de procesos electrónicos de datos (PED).

En los últimos tiempos han surgido tipos de auditoría propias del contexto en el que vivimos, como por ejemplo la auditoría medioambiental, la auditoría ética y la auditoría económico-social, entre otras

2.2 Obligaciones y deberes del auditor de cuentas

No tenemos un apartado que nos indique como tal las obligaciones y deberes de la figura de los auditores de cuentas por lo que debemos acudir a diferentes textos legales y hacer una recopilación de todas ellas.

En el preámbulo de la ley de auditoría de cuentas 22/2015, nos encontramos con el primer deber: el deber de independencia. Un aspecto sustancialmente modificado fue el deber de independencia de los auditores que trata, por un lado en la enunciación de un principio general de independencia que obliga a todo auditor a abstenerse de actuar cuando pudiera verse comprometida su objetividad en relación a la información económica financiera a auditar, y por otra parte, en la enumeración de un conjunto de circunstancias, situaciones o relaciones específicas en las que se considera que, en el caso de concurrir, los auditores no

gozan de independencia respecto a una entidad determinada, siendo la única solución o salvaguarda posible la no realización del trabajo de auditoría.

En relación con el deber de independencia el considerando 10º de la Directiva se transmite la necesidad de que ‘...la organización interna adecuada de auditores legales y firmas de auditoría debería ayudar a prevenir cualquier amenaza a su independencia. Por lo tanto, los propietarios o accionistas de una firma de auditoría, así como aquellos que la administran, no deben intervenir en la realización de una auditoría legal de ninguna manera que ponga en peligro la independencia y la objetividad del auditor legal que realiza la auditoría legal en nombre de de la firma de auditoría. Además, los auditores legales y las firmas de auditoría deben establecer políticas y procedimientos internos apropiados en relación con los empleados y otras personas involucradas en la actividad de auditoría legal dentro de sus organizaciones, a fin de garantizar el cumplimiento de sus obligaciones legales.

Esas políticas y procedimientos deben, en particular, tratar de prevenir y abordar cualquier amenaza a la independencia y deben garantizar la calidad, integridad y minuciosidad de la auditoría legal. Esas políticas y procedimientos deben ser proporcionales, en vista de la escala y la complejidad del negocio del auditor legal o de la firma de auditoría...’

El encargado de velar por el adecuado cumplimiento de este deber de independencia es el ICAC, así como de valorar en cada uno de los concretos trabajos la posible falta de independencia de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría. en cualquier caso, se considerará *iuris et iure* que el auditor no goza de la suficiente independencia, en los supuestos de incompatibilidad previstos en otras leyes y cuando concurren circunstancias que muestran relación económica, efectiva o de dependencia con la entidad o determinados miembros de la sociedad auditada. Por otro lado, *iuris tantum*, el propio art 16 de la Ley 22/2015 también recoge una serie de circunstancias de dependencia presunta. Si concurren habrá que valorar, de un lado la presunta dependencia y de otro, las medidas de salvaguarda aplicadas. Solo así podremos determinar si el auditor debe o no abstenerse de realizar la auditoría.¹¹

En el artículo 30 nos encontramos con el deber de conservación y custodia de la documentación referente a cada auditoría de cuentas por ellos realizada, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe y demás documentación, información, archivos y registros...por un plazo de cinco años a contar desde la fecha del informe de auditoría.

¹¹ OTERO CRESPO, M. 2013. Págs. 162-163.

La confidencialidad y el deber de secreto son otros de los deberes que, conforme a los datos que haya obtenido el ICAC en sus funciones de supervisión y control de la actividad, han de mantener los auditores. El deber de secreto lo encontramos también en el artículo 31 de la LAC 22/2015.

Esta información a la que ha tenido acceso por razón de su labor auditora no puede ser usada por el auditor o sociedad de auditoría con una finalidad diferente a la de la emisión del informe, por ello que anteriormente se citaba la imposibilidad de una vez finalizada la actividad auditora aquellos intervinientes formen parte de la sociedad auditada bien en puesto de administración, o puesto de trabajo, etc. Sin perjuicio del artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en el caso de que haya un incumplimiento puede darse una infracción administrativa muy grave.

Por lo que se refiere a las entidades auditadas, éstas estarán obligadas a facilitar cuanta información fuera necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas; asimismo, quien o quienes realicen dichos trabajos estarán obligados a requerir cuanta información precisen para la emisión del informe de auditoría de cuentas.

Otro de los deberes recogido en el artículo 37 es el de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que realicen la auditoría de cuentas de entidades de interés público es el deber de publicar y presentar de forma individual un informe de transparencia de conformidad con el contenido mínimo establecido en el artículo 13 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

Es evidente que, por la función que realizan, su deber también es el de detectar errores y fraudes, el de requerir información, la comunicación a determinados organismos públicos y el de publicar el informe de transparencia son otros de las obligaciones de los auditores de cuentas.

Dejando a un lado las obligaciones legalmente impuestas, no podemos dejar de lado las que se refieren al contrato de auditoría celebrado entre el auditor o sociedad de auditoría y la entidad o sociedad auditada. Como pueden ser la obligación de emitir el informe de auditoría ofreciendo la imagen fiel, situación financiera y gestión de cuentas, en tiempo y forma. Ergo, la falta de emisión dará lugar a un incumplimiento del contrato.

Por último, hablaré de las obligaciones estatutarias las cuales pueden vincular a los auditores o sociedades de auditoría con respecto a las entidades auditadas. Al margen de lo dispuesto en la normativa aplicable y en los contratos de auditoría, nada impide que los propios estatutos sociales contengan previsiones acerca de las auditorías a practicar.

2.3 El informe de auditoría

Este documento es el producto final con el que finaliza el proceso de verificación de las cuentas. Determinará si dichas cuentas objeto de examen son un reflejo o no de la imagen fiel del patrimonio y de la situación económica-financiera de la entidad auditada. En esta última fase se transmite a sociedad, socios y terceros los resultados de la verificación.

Es de la única manera que tiene el auditor de transmitir los resultados de examen, podemos decir que sin informe no existe auditoría.

En la ley encontramos una definición de informe, más concretamente en el artículo 3. Lo define como un documento mercantil que ha de contener una serie de requisitos, como la identificación de la entidad auditada; una descripción general del alcance de la auditoría, y en su caso, con referencia a las normas llevadas a cabo y los procedimientos que se contemplen en ella; explicación de que la auditoría se ha planificado y ejecutado con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales, incluidas las derivadas del fraude, etcétera.

La opinión podrá revestir cuatro modalidades: favorable, favorable con salvedades, desfavorable o denegada.

Cuando no existan salvedades la opinión será favorable. La opinión favorable significa que el auditor manifiesta de forma clara y precisa que las cuentas anuales, expresan en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera, de los resultados de las operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada.

En la opinión con salvedades el tipo de opinión es aplicable cuando el auditor concluye que existen una o varias de las circunstancias, siempre que sean significativas en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto. Otro tratamiento distinto requiere aquellos casos en los que este tipo de circunstancias son muy significativas e impiden que las cuentas anuales presenten la imagen fiel o no permitan al auditor formarse una opinión sobre las mismas.

La opinión desfavorable supone manifestarse en contra, es decir, las cuentas anuales tomadas en su conjunto no presentan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado de las operaciones o de los cambios en la situación financiera de la entidad auditada, de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados.

La opinión parcial no se permite. Esto significa que en un informe de auditoría no se permite la expresión de una opinión sobre alguna o varias partidas de las cuentas anuales cuando se esté expresando una opinión desfavorable o se esté denegando ésta sobre dichas cuentas.

Por imagen fiel se entiende como la necesaria corrección, fiabilidad y autenticidad de los datos reflejados en los estados contables. Es un principio que inspirará la elaboración de las cuentas anuales de una empresa.¹²

Conviene señalar que un documento jurídico es la presentación material del acto, contrato o negocio.¹³ El código civil clasifica los documentos escritos en documentos públicos y documento privados. El artículo 1216 CC expone que son documentos públicos los autorizados por un notario o empleado público competente, con las solemnidades requeridas por la ley; a sensu contrario, documentos privados serán aquellos que se forman en el ejercicio de una actividad privada, tratándose pues de un criterio clasificatorio dictado por razón de su autor.

El auditor no es un notario ni empleado público, no puede autorizar documentos públicos, ergo, el informe de auditoría, por si quedaba alguna duda, no puede ser documento público. Sin embargo, el auditor sí que es un certificador privado, de ahí que el informe pueda calificarse como certificación privada que presenta una repercusión ad intra y a la habrá que unir una ad extra (repercusión contra terceros).¹⁴

Si bien es cierto, cuando el informe sea público podrá mencionarse su existencia, en cuyo caso, deberá hacerse referencia al tipo de opinión emitida.

En definitiva, se podría decir que el informe de auditoría es un documento privado con especiales efectos probatorios, la carga de la prueba por lo que se refiere a su autenticidad, corresponderá al demandante. Es decir, el que lo haya presentado deberá acreditar la autenticidad de este.

A efectos de determinar la responsabilidad de los auditores es importante el estudio de quienes van a ser los destinatarios del informe de la auditoría; también será importante el tipo de responsabilidad, contractual o extracontractual, al que queda sometido.

¹² . <https://debitoor.es/glosario/imagen-fiel>

¹³ MORENO NAVARRETE, M.A. 2001. La prueba documental. Estudio histórico-jurídico y dogmático, Marcial Pons, Madrid. Págs. 20-21.

¹⁴ ALEMANY EGUIDAZU, J. (2008) Auditoría legal. Due diligence y opiniones legales, Ed. Thomson-Civitas, cizur menor, Navarra. Págs. 86-87

Tendremos por un lado los propietarios del informe y por otro, los meros destinatarios de este.

Si con el informe se pretendemos dilucidar si la contabilidad refleja la imagen fiel del patrimonio, el principal interesado será la sociedad auditada. Dentro de la sociedad auditada, a su vez, podemos distinguir dos grupos de interesados distintos de la sociedad, a saber: de un lado los socios y de otro los administradores.

Los socios tienen un interés innegable, todos ellos necesitan tener una imagen fiel para de esta manera conocer la marcha de la entidad en la que participan.¹⁵ Además, en virtud de lo dispuesto en la NTA 3.2.2 sobre elaboración de informes, se consideran los destinatarios de éste por defecto.

Por su parte, los administradores de la sociedad son los personajes que no sólo facilitan los datos de los auditores para la práctica de la auditoría, sino que además están obligados al depósito de las cuentas anuales en el RM ex art. 365 RRM; precisamente entre los documentos a depositar se encuentra un ejemplar del informe de los auditores de cuentas cuando la sociedad está obligada a verificación contable o cuando se hubiere nombrado auditor a solicitud de la minoría.¹⁶

Para finalizar este apartado creo que también es necesario incluir a otras personas interesadas del informe de auditoría como pueden ser: acreedores, inversores de la entidad, proveedores o cualquier persona que acredite que tiene un interés con la entidad y por ello con la información de esta.

¹⁵ DIEZ ECHEGARAY, J.L. 2007, Los deberes y la responsabilidad civil de los auditores de cuentas, Ed. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, Navarra. Págs. 122-123

¹⁶ OTERO CRESPO, MARTA. 2003 pág. 127

3 LA RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR DE CUENTAS.

3.1 La responsabilidad. Perspectiva general en el tiempo.

Para abordar esta temática es necesario hacer una panorámica de su régimen legal, como si de un mosaico se tratara, son varias las fuentes normativas que debemos tener en cuenta.

En primer lugar, la ley de auditoría de cuentas, el reglamento de auditoría y las normas técnicas de auditoría; éstas son las normas en sentido estricto.

En segundo lugar, la ley de sociedades de capital tiene un carácter general; y, por último, la normativa general de derecho privado.

Por lo que respecta a la Ley de Auditoría 22/2015 la responsabilidad civil se regula de manera específica en el artículo 26 junto al artículo 27 donde se regula la garantía financiera. Ha experimentado una evolución con sus debidas consecuencias prácticas; los cambios más significativos de la historia son los siguientes:

En su redacción original, el artículo 11 LSC disponía la responsabilidad directa y solidaria de los auditores de frente a las empresas auditada, así como frente a terceros por los daños derivados del incumplimiento de sus obligaciones. Para el caso de que la auditoría se hubiese realizado por un auditor que pertenezca a una sociedad auditada, la responsabilidad recaería tanto sobre el auditor como la sociedad firmante como sobre los restantes socios auditores que no hubiesen firmado el informe, respondiendo éstos de forma subsidiaria y con carácter solidario.¹⁷

Esta dicción fue duramente criticada, ya que suponía la imposición de una responsabilidad por cuanto suponía la imposición de una responsabilidad civil un tanto arbitraria en la medida en la que se hacía responder incluso a quienes no habían tomado parte en la redacción del informe de auditoría.¹⁸

En el 2002 se modifica este artículo 11 y se establece lo siguiente:

1. Los auditores de cuentas responderán de los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones según las reglas generales del derecho privado con las particularidades establecidas en el presente artículo

¹⁷ OTERO CRESPO, MARTA, 2013. Págs. 192-193

¹⁸ PANTALEÓN PRIETO, F. 1996 La responsabilidad civil de los auditores: extensión, limitación, prescripción, Ed. Civitas, Madrid. Págs. 25-30.

2. Cuando la auditoría de cuentas se realice por un auditor que pertenezca a una sociedad de auditoría, responderán solidariamente tanto el auditor que haya firmado el informe de auditoría como la sociedad.

Esta nueva redacción responde a la doctrina debido a que esta señalaba que los auditores y sociedades auditoras deben responder según las normas del código civil, es decir 1101 y ss. del código por lo que se refiere a la responsabilidad contractual y, 1902 y ss. como responsabilidad extracontractual.¹⁹

Con relación a lo anterior hemos de decir que desaparece la referencia expresa a la responsabilidad de los auditores frente a terceros²⁰ que tantos dolores de cabeza había causado, aunque permanecía el art. 42 RAC, que prácticamente reproducía lo que decía el artículo 11 LAC antes de la reforma del año 2002.

Es importante destacar que la ilimitación de la responsabilidad no solo se mantuvo en el 42 RAC, sino que también se reflejaba en el 12 LAC, al reproducir el encabezamiento sin perjuicio de la responsabilidad ilimitada. Una parte de la doctrina lo consideraba innecesario y superflua esta referencia mientras que de otra parte argumentaban las cláusulas limitativas de la responsabilidad que pudiesen figurar en los contratos de auditoría.²¹

Desde el punto de vista de PANTALEÓN, la responsabilidad ilimitada se basaba en que respondiesen únicamente de los daños causados con la llamada fianza que se recogía en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en su artículo 12:

‘sin perjuicio de la responsabilidad civil ilimitada, para responder de los daños y perjuicios que pudieran causar en el ejercicio de su actividad, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas están obligadas a prestar fianza en forma de depósito en efectivo, títulos de deuda pública, aval de entidad financiera o seguro de responsabilidad civil por la cuantía y en la forma que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda. La cuantía, en todo caso, será proporcional a su volumen de negocio. Reglamentariamente se fijará la fianza para el primer año de ejercicio de la actividad’

²⁰ DE ANGEL YAGÚEZ, 2009. Comentario de la sentencia del tribunal supremo de 9 de octubre de 2008. La responsabilidad civil de los auditores de cuentas. Pág. 260

²¹ OTERO CRESPO, M.2013. Pág. 194

Con la reforma del año 2002 también se suprime la responsabilidad subsidiaria y de carácter solidario de los restantes socios que no hubieran firmado el informe. Por lo que podemos entender que la responsabilidad será de los firmantes y no de todos.

Posteriormente, en el 2010 se lleva a cabo otra reforma y el artículo 11 dispone que la responsabilidad civil del auditor de cuentas o de la sociedad ‘...será exigible de manera individualizada y en forma personal, con la exclusión del daño o perjuicio causado por la entidad auditada o por un tercero...’

Solo se exigirá solidariamente la responsabilidad cuando no pudiera individualizarse los daños o quedarse debidamente probada la concurrencia de culpas, algo que parece que tiene bastante sentido.

También incluye este artículo el supuesto en el que se realice por un auditor en nombre de una sociedad de auditoría, responderán solidariamente.

Como vemos a medida que pasan los años concreta más el legislador la envergadura que tiene la responsabilidad del auditor. Actualmente la responsabilidad civil de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría será exigible de forma proporcional y directa a los daños y perjuicios económicos que pudieran causar por su actuación profesional tanto a la entidad auditada como a un tercero.

3.2 La responsabilidad civil

La responsabilidad es definida como aquella obligación generada con la finalidad de resarcir las consecuencias lesivas para los derechos o intereses de otra persona derivadas de la actuación propia o ajena, bien se deriven aquellas del incumplimiento de contratos, o bien de daños producidos por simple culpa o negligencia.

3.2.1 *La responsabilidad contractual*

La responsabilidad contractual surge de un incumplimiento de una de sus obligaciones previas, tomando en consideración fundamentalmente el interés que surge del contrato, los beneficios o las ventajas que cada una de las partes tiene derecho a obtener, pero que se han visto frustrados por el incumplimiento.

3.2.1.1 *Regulación LAC, RAC y LSC, legitimación activa.*

La Ley de Auditorías regula la responsabilidad del auditor derivada de los incumplimientos de sus obligaciones, aquella se deducirá según las reglas del código civil,

reglas generales, si bien con la coetilla de lo que seña con las particularidades que establece este artículo 26.

Esta remisión al código civil es la superación del antiguo circunloquio según las reglas generales del derecho privado (ex. Art. 11 LAC en la redacción de 2002) que no es otra que la remisión a lo dispuesto con carácter general en el CC, tanto a la responsabilidad por incumplimiento contractual como la responsabilidad extracontractual.

Plantea problemas el hecho de que se de una concurrencia de los dos tipos de responsabilidad por los distintos grados de intensidad aplicados a la prueba de la responsabilidad, aunque más exigentes si cabe en la extracontractual que, en la contractual, así como la prueba del daño sufrido, el nexo causal entre la actividad y producción del resultado dañoso, el juego de plazo de prescripción²².

El artículo 26.4 nos da la respuesta a ese juego de prescripciones y es que la acción para exigir la responsabilidad contractual del auditor de cuentas y de la sociedad de auditoría prescribirá a los cuatro años a contar desde la fecha del informe de auditoría. Para la extracontractual será de un año, este plazo lo recoge el código civil y no la ley de auditoría.

El precedente a la responsabilidad por incumplimiento es el contrato de auditoría que celebra entidad auditada y la sociedad auditora o auditor. En este punto hay que traer a colación los artículos 1101-1108 del código civil y es que según el 1101 quedan sujetos a la indemnización de los daños y perjuicios causados los que en el cumplimiento de sus obligaciones incurren en dolo, negligencia o morosidad, y los que de cualquier modo contravinieren al tenor de aquellas.

La responsabilidad contractual a la entidad auditada viene regulada por el art. 271 de la Ley de Sociedades de Capital; habla de que la legitimación para exigir responsabilidades a los auditores frente a la sociedad por ellos auditada se regirá por lo dispuesto para los administradores de la sociedad; por tanto, se remite a los artículos relativos a la llamada responsabilidad social que viene regulada en los arts. 236 y siguientes de la Ley de Sociedades de Capital en lo que sea de aplicación. Dentro de dichas acciones, como decimos, los acreedores pueden acumular tanto la acción social (art. 238 LSC) como la individual (art. 241 LSC) contra los administradores que hayan incumplido los deberes y,

²² OTERO CRESPO, M. 2013. Págs. 198-199

en como consecuencia de ello, hayan causado un daño, concretado éste en la deuda impagada por la sociedad.²³

Los administradores responderán frente a la sociedad, socios y acreedores por todos aquellos actos que generen un perjuicio contrario a ley, estatutos o deberes inherentes a sus cargos de administración. La culpabilidad se presume, en una presunción *iuris tantum*, cuando sea un acto contrario a la ley o a los estatutos sociales.

Esta responsabilidad se extiende a los administradores de hecho, por administradores de hecho se entiende aquellas personas que ejercen dicha función sin título que lo legitime. Será una responsabilidad de carácter solidario contra los administradores llevada a cabo por la sociedad previa junta general.

La LAC no dice nada acerca de la legitimación para interponer reclamaciones en el caso de incumplimientos, este vacío legal lo salva la LSC en su capítulo IV, artículo 271 disponiendo que la legitimación se regirá por lo dispuesto para los órganos de administración, por lo que acudiremos al artículo 238 LSC:

1. La acción de responsabilidad contra los administradores se entablará por la sociedad, previo acuerdo de la junta general, que puede ser adoptado a solicitud de cualquier socio, aunque no conste en el orden del día. Los estatutos no podrán establecer una mayoría distinta a la ordinaria para la adopción de este acuerdo.

2. En cualquier momento la junta general podrá transigir o renunciar al ejercicio de la acción, siempre que no se opusieren a ello socios que representen el cinco por ciento del capital social.

3. El acuerdo de promover la acción o de transigir determinará la destitución de los administradores afectados.

4. La aprobación de las cuentas anuales no impedirá el ejercicio de la acción de responsabilidad ni supondrá la renuncia a la acción acordada o ejercitada.

También puede darse una legitimación subsidiaria, tanto de la minoría de los socios que al menos representen el cinco por ciento del capital social (artículo 239 LSC) como en calidad de legitimados subsidiarios en segundo grado, de los acreedores de la sociedad, siempre y cuando no haya sido ejercitada dicha acción ni por la sociedad ni por sus socios y sometido al requisito de que el patrimonio social resulte insuficiente para la satisfacción de sus créditos (artículo 240 LSC). Creo que es importante recoger lo que dice cada uno de ellos:

²³ <http://www.legaltoday.com/practica-juridica/mercantil/societario/la-responsabilidad-de-los-administradores-de-sociedades-mercantiles-i>

Artículo 239.1 LSC: El socio o socios que posean individual o conjuntamente una participación que les permita solicitar la convocatoria de la junta general, podrán entablar la acción de responsabilidad en defensa del interés social cuando los administradores no convocasen la junta general solicitada a tal fin, cuando la sociedad no la entablare dentro del plazo de un mes, contado desde la fecha de adopción del correspondiente acuerdo, o bien cuando este hubiere sido contrario a la exigencia de responsabilidad.

El socio o los socios a los que se refiere el párrafo anterior, podrán ejercitar directamente la acción social de responsabilidad cuando se fundamente en la infracción del deber de lealtad sin necesidad de someter la decisión a la junta general.

La subsidiariedad de los acreedores la recoge el Artículo 240 LSC, los cuales podrán ejercitar la acción social de responsabilidad contra los administradores cuando no haya sido ejercitada por la sociedad o sus socios, siempre que el patrimonio social resulte insuficiente para la satisfacción de sus créditos.

En el artículo 241 LSC se regula la acción de responsabilidad individual, por lo que podemos deducir que el régimen aplicable a la responsabilidad de los auditores es también para los administradores sociales, es una opinión subjetiva y no universal.

Este artículo viene a decir que quedan a salvo las acciones de indemnización que puedan corresponder a los socios y a los terceros por actos de administradores que lesionen directamente los intereses de aquellos. En cuanto a la prescripción de estas acciones también es de cuatro años.

Ergo, podemos entender que existen dos tipos de responsabilidad: por un lado, la responsabilidad contractual frente a los socios y la extracontractual frente a los terceros; de algún modo ha de privilegiar el tratamiento de los socios frente a quienes carecen de una relación obligatoria previa con el administrador.²⁴ Esto quiere decir que los socios podrán dirigirse contra los auditores tanto en cuanto generen un daño y con ello la posibilidad de resarcimiento por parte de los primeros.

En la sentencia de 27 de mayo de 2009 'EUREKO HISPANIA' donde se recoge la responsabilidad exigida por los socios a los auditores fuera del ámbito de legitimación que reconoce el ejercicio de la acción de responsabilidades de la Ley de Sociedades Anónimas tiene carácter extracontractual.²⁵

²⁴ GARRIGUES URÍA, 1976. Comentario a La Ley de Sociedades, 3ªed. Madrid. Págs. 157-158

²⁵ DIAZ PICAZO, L. (1999) Derecho de daños, Ed. Civitas, Madrid. Pág.265

Una vez descartada la acción contractual, le tribunal supremo dictamina que el contrato de auditoria realizado entre la sociedad y la entidad auditada no contiene estipulación en calidad de terceros.

Deducía que, el ya derogado 135 LSA, era aplicable a los auditores y mostraba apatía por la protección que le daba al socio frente a las informaciones negligentes del informe.

En 2009 la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona 548/2009 por ‘El Grupo Torras’ sigue la línea mencionada anteriormente, esta sentencia es casada por la STS 558/2012, de 3 de octubre.

Bien, lo que aquí se discute es el cumplimiento de los requisitos del artículo 134 de la ley sociedades anónimas sobre acciones de responsabilidad, aplicable por remisión al artículo 211 de esa misma ley. La audiencia concluye que se cumplió el requisito de la junta y consiguiente acuerdo para el ejercicio de la acción social de responsabilidad.²⁶

Tema con más problemática serían los artículos 239 y 240 de la ley de sociedades de capital, podemos sintetizar y tener una u otra perspectiva, creo que la que mas se aproxima es entender que tanto unos como otro, tanto acreedores como socios tiene acción de responsabilidad civil. Quizá no en el mismo plano gradual, si no en cascada: primero la sociedad, luego accionistas e incluso acreedores.²⁷

3.2.1.2 Extensión de la responsabilidad contractual: artículo 1107cc

Por lo que se refiere al artículo 1107 CC: En el campo extracontractual, como regla general con independencia del grado de diligencia del causante, si el daño le es imputable, el responsable está obligado a indemnizar la integridad del daño del causado²⁸

El artículo 1107 en su párrafo primero dice lo siguiente: ‘Los daños y perjuicios de que responde el deudor de buena fe son los previstos o que se hayan podido prever al tiempo de constituirse la obligación y que sean consecuencia necesaria de su falta de cumplimiento...’

En su párrafo segundo que en caso de dolo responderá el deudor de todos los daños que conocidamente se deriven de la falta de cumplimiento de la obligación.

²⁶ OTERO CRESPO, 2013, pág. 205

²⁷ PACHECO CAÑETE, M. (2000) Régimen legal de la auditoría de cuentas y responsabilidad de los auditores, CES, Madrid. Pág. 373

²⁸ PANTALEON, 1993 El sistema de responsabilidad contractual, vol. XLIV.Pág.198-199

Podemos ver como este artículo diferencia entre el daño indemnizable a título de culpa, el previsible, y el daño causado por dolo lo que nos llevaría a una reparación íntegra.²⁹

No es unánime la doctrina cuando se plantea si este artículo también ha de utilizarse en caso de responsabilidad extracontractual; para uno sería aplicable el artículo 1902 y para otros el 1107 en la medida que establecería los límites causales de los daños objeto de indemnización, no se aplicaría más allá de su propio contexto contractual, operando éste como criterio de imputación objetiva.³⁰

En el supuesto del auditor de cuentas, hemos de diferenciar hasta dónde alcanzaría la compensación en función de si el daño es culposo o doloso. Parece que el deudor de buena fe sería el deudor no doloso, por lo que habría que entender englobados bajo este título de buena fe al diligente y al negligente.³¹

Es importante decir que, el dolo no aparece como elemento del incumplimiento y del perjuicio del derecho de crédito ni como presupuesto para reclamar la ejecución de las acciones de daños.³²

El dolo del deudor funciona como un criterio que aumente el grado de responsabilidad, como forma de culpabilidad: el resarcimiento se extiende y se hace íntegro.³³

El auditor de cuentas o las sociedades de auditoría responderá por los daños previstos al tiempo de constituirse la obligación (antes del incumplimiento) siempre cuando se haya provocado un daño de buena fe; además ese daño debe ser consecuencia necesaria de la falta de incumplimiento, necesitamos un nexo causal, sino desvirtuaríamos el precepto del 1107 CC.

El Tribunal Supremo condena al pago de los daños causados en la vía contractual, puesto que considera que la prestación contractual de los auditores había sido defectuosa, de modo tal que, a consecuencia del déficit de información atribuible a la auditora, los socios habían dado por buenas las cuentas, viéndose privados de la oportunidad de reaccionar frente a sus administradores. Pese a que los daños causados a la empresa por los administradores estuviesen relativamente alejados del deficiente cumplimiento de la

²⁹ LEÓN GONZÁLEZ, 2006, págs. 143-144.

³⁰ MORALES MORENO, A.M. (2010) Incumplimiento de contrato y lucro cesante, pág. 21.

³¹ CARRASCO PEREIRA, A. (2011), Derecho de contratos. Ed. Thomson Reuters, 1ª ed., pág. 934.

³² OTERO CRESPO, 2013, pág. 210.

³³ DIEZ PICAZO (2008) Fundamentos del derecho civil patrimonial II. Las relaciones obligatorias, 6ª edición, Thomson Civitas, Madrid, págs. 750-751.

actividad auditora se consideraban adecuados: un razonable juicio de probabilidad hace entender que, de haber tenido los socios la correcta información que se había obligado a proporcionar la auditora habría hecho valer sus facultades societarias e impedido aquellos irregulares actos de disposición.

3.2.1.3 Las cláusulas de exoneración de la responsabilidad

La relación entre responsabilidad y exoneración es inevitable, sin la primera no existiría la segunda. Es importante conocer el carácter de las cláusulas de los contratos ya que muchas de ellas recogen este fenómeno, bien sea eliminando o delimitando la responsabilidad en la que pueden incurrir los auditores de cuentas.

El crecimiento de las demandas de responsabilidad frente a los auditores ha producido un incremento en la prima de los seguros de responsabilidad civil, por lo que este sector intenta establecer mecanismos que limiten la responsabilidad de los auditores.

La antigua ley de auditoría de cuentas discutía sobre la responsabilidad ilimitada, podíamos distinguir dos posiciones en la doctrina.

Por un lado, aquellos que pensaban que era imposible limitar la responsabilidad debido a la imposibilidad de establecer cláusulas que limitan aquella.

En definitiva, si no podemos hablar de una limitación de la responsabilidad quedaría totalmente vetada cualquier cláusula que limite la responsabilidad, en consecuencia, habría que eliminarla. La doctrina de la unión europea apuesta por limitar la responsabilidad en un pacto entre Auditores y Sociedades Auditada. Como se ha insistido a lo largo de este trabajo y ha señalado el propio TC, la auditoría busca asegurar el funcionamiento eficaz y transparente del mercado y la protección de los muy diversos intereses concurrentes, por lo que es necesario lograr la máxima flexibilidad de la información circulante acerca de la verdadera y real situación económica, financiera y patrimonial de las empresas (imagen fiel) y la actividad de los auditores se orienta en ese sentido³⁴.

3.2.1.4 La prescripción de las acciones

Se introduce en la reforma que se realiza en el año 2010 y que posteriormente se asienta en el texto refundido ya derogado. Actualmente lo recoge el artículo 26.4 y será de cuatro años a contar desde el informe de auditoría.

³⁴ OTERO CRESPO, M. 2013, pág.211-216

El legislador ha optado por equiparar este plazo para accionar al supuesto de la responsabilidad exigible a los socios gerentes y administradores de las entidades mercantiles, poniendo fin a un debate doctrinal y jurisprudencial. Íntimamente ligado a la prescripción de las acciones se encuentra el deber de conservación de los documentos referentes a cada auditoría de cuentas, o para ser más precisos, cual sea la duración de este deber de conservación. Si la antigua LAC contemplaba el plazo de cinco años y este ya armonizaba mal con las teorías sobre la prescripción de las acciones contractuales, el legislador no ha coordinado el deber de conservación de los documentos con el plazo para la reclamación vía contractual, lo que queda plasmado en el contraste del artículo 30 de la ley 22/2015:

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas conservarán y custodiarán durante el plazo de cinco años, a contar desde la fecha del informe de auditoría, la documentación referente a cada auditoría de cuentas por ellos realizada, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe y demás documentación, información, archivos y registros...

En la práctica resultará intrascendente, puesto que el año que se extiende más allá del plazo para el ejercicio de la acción de reclamación en la vía contractual en nada perjudica la posición de los posibles perjudicados, no así a la inversa.

El plazo que recoge el código civil es del artículo 1964 CC que recoge las acciones personales, las que no tengan plazo especial prescriben a los cinco años desde que pueda exigirse el cumplimiento de la obligación. En las obligaciones continuadas de hacer o no hacer, el plazo comenzará cada vez que se incumplan. Hay que destacar que este artículo fue objeto de discusión puesto que anteriormente eran quince años el plazo por lo que se distanciaba mucho del deber de conservar los documentos durante cinco años. Por lo tanto, este sería el plazo general de prescripción. Y según el 1969 comenzara desde el día que pudieron ejercitarse.

3.2.2 La responsabilidad extracontractual

En la responsabilidad extracontractual se presupone la generación de un daño, independientemente de cualquier relación jurídica preexistente entre las partes. En este aspecto incide el artículo 1902 del Código Civil cuando establece que, el que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el

daño causado. En cuanto al plazo de prescripción de la acción para exigirla, el Art. 1968, Código Civil establece que es un año.³⁵

3.2.2.1 Responsabilidad frente a terceros:

Terceros son aquellos ajenos al contrato de auditoría, pero que tienen un interés en la entidad auditada, en el informe de auditoría, etcétera. Es difícil establecer los ámbitos propios de la responsabilidad frente a estos, es decir, los límites de la responsabilidad contractual y el comienzo de la responsabilidad extracontractual frente a terceros.

Esta responsabilidad se centra en los daños puramente patrimoniales; la responsabilidad de los auditores era una disputa teórica hasta ahora, si bien es cierto que a medida que han pasado los años ha sido la Sala 1ª del Tribunal Supremo la que sentando jurisprudencia sobre los presupuestos y el alcance de la responsabilidad civil del auditor frente a terceros y la introducción del concepto de tercero en la ley ha hecho que el debate acerca de los daños causados a terceros se haya llevado a la práctica.

Lo primero que debemos hacer es saber quienes son los terceros. Como ya he dicho antes el tercero será aquel que no forma parte del contrato de auditoría, es ajeno.

Cuando un informe de auditoría, recordemos que tiene carácter público, es erróneo, puede dar lugar a personas ajenas al contrato sufran un perjuicio a causa de este.

En octubre de 2008, la Sala 1ª se pronunció sobre la responsabilidad de los auditores.

En primer lugar, la STS de 9 de octubre resuelve el caso *XM PATRIMONIOS*, estima el TS el recurso de casación interpuesto frente a la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000, que había confirmado el pronunciamiento recaído en primera instancia. El tribunal supremo absuelve a los auditores de cualquier responsabilidad por daños, al estimar que falta la relación de causalidad entre la conducta imputada a los auditores y la producción del perjuicio³⁶ Desde la instancia lo que se plantea es si el auditor y la sociedad de auditoría para la que este trabaja son responsables solidariamente de las pérdidas puramente económicas experimentadas por los demandantes. Éstos no eran más que unos terceros que, confiando en la información contenida en informes de auditoría elaborados por los demandados, decidieron llevar a cabo una serie de inversiones, a la postre ruinosas, a través de una agencia de valores. El apoyo de la demanda se basa en el carácter negligente de los informes y, por ende, de la prestación profesional, al no haberse

³⁵ Modalidades de la responsabilidad civil: contractual y extracontractual, Iberley

³⁶ DE ÁNGEL YAGUEZ, 2011, págs. 6-10

recogido graves irregularidades que hubieran dado lugar a la intervención de la CNMV y, con ello, hubieran evitado la entrada en escena de los demandantes. Por ello se apela al carácter negligente de los informes como causa directa de la apariencia de normalidad y estabilidad financiera que no se correspondía con la realidad y que, de haberse conocido, habría entrado en escena la comisión nacional del mercado de valores. El quid de la cuestión reside en la falta de apreciación y el perjuicio causado a los terceros inversores, quienes en realidad no habrían adquirido tal estatus.

La STS de 14 de octubre de 2008. En el caso PSV, el Tribunal Supremo estima la existencia de causalidad entre el incumplimiento de los deberes profesionales del auditor demandado y el daño patrimonial sufrido por los demandantes.³⁷

La audiencia provincial de Madrid casa la sentencia de 22 de julio de 2002 confirmando la de primera instancia; la relación de hecho pone de manifiesto que la sociedad auditora y uno de sus socios son condenados a indemnizar a los demandantes, socios de la cooperativa de viviendas auditadas, por lo perjuicios padecidos a consecuencia de la paralización de las obras con base en la grave crisis económica de la cooperativa de viviendas PSV y una gestión irregular de los fondos que los cooperativistas habían aportado para la adquisición de las fincas. La falta de cumplimiento de las reglas de la *lex artis* por parte de los auditores de cuentas contribuye al incumplimiento de PSV de sus obligaciones respecto a los cooperativistas adquirentes de las viviendas, de ahí que proceda la imputación del daño que los demandantes cooperativistas sufrieron, aun sin ser la causa única del mismo. El perjuicio, concretado en las derramas y costes que debieron pagar los actores para la reanudación y conclusión de las obras, ante su paralización por la grave crisis económica de la cooperativa no detectaba por las auditorias practicadas por los demandados, se imputaba al auditor y a la sociedad por no haber revisado y verificado los documentos contables de la cooperativa y, en consecuencia, no dar una imagen fiel de la situación. El problema reside en la determinación de si se han infringido las normas reguladoras de la auditoria, si estos incumplimientos profesionales que no detectaron la situación de insolvencia de la cooperativa están relacionados causalmente con la producción del daño a los cooperativistas y, finalmente, si estos últimos están legitimados para exigir la correspondiente indemnización.

En 2009 la STS 5 de mayo de 2009 resuelve el caso EUSKAL AIR en el que la sindicatura de la quiebra de esta compañía presento demanda con PRICE WATERHOUSE S.A en

³⁷ DE ÁNGEL YAGUEZ, 2011. Págs.261-266.

relación con la auditoría de las cuentas de EUSKAL AIR en el ejercicio fiscal 1990 y el correspondiente informe de auditoría, presentando en junio de 1991. La empresa auditora resultó condenada por su negligencia al informar favorablemente sobre unas cuentas no advirtiendo que la empresa estaba incurso en una causa de disolución consistente en haber experimentado pérdidas que habían reducido su patrimonio a una cantidad inferior a la mitad del capital. De nuevo recordamos que el perjuicio puramente económico reclamado y por el que se condena a PWC se basaba en la diferencia lo que los acreedores hubieran podido obtener si EUSKAL AIR se hubiese disuelto de modo diligente y lo que en realidad se pudo obtener en fechas posteriores con su disolución efectiva.

La STS de 27 de mayo de 2009 resuelve el caso EUREKO HISPANIA donde se reclama, de nuevo, la responsabilidad de la sociedad auditora PRICE WATERHOUSE COOPERS S.A por la defectuosa verificación de las cuentas anuales de una compañía aseguradora. La demanda se fundaba en que, confiando en el informe de auditoría el demandante participo en un aumento de capital, finalmente se demostró que existía una infracción de las normas técnicas de auditoría y con información no veraz sobre la situación de la sociedad, justo antes de que ésta fuese puesta de manifiesto por la Dirección General de Seguros y se procediera a la intervención y liquidación de KAIROS, con la pérdida correspondiente del fondo de comercio. La resolución se encuentra en el juego de la prescripción, los hechos interruptivos de ella.

La posible responsabilidad de los auditores de cuentas en relación con las auditorías llevadas a cabo en la cooperativa de viviendas PSV vuelve a plantearse en la STS de 15 de diciembre de 2010. El tribunal supremo conoce en casación de la posible infracción de los artículos 11 de la ley de auditorías y 1902 del código civil, analizando de modo especial la concurrencia o no de la relación de causalidad entre el comportamiento negligente de los auditores de cuentas que derivó en la falta de puesta de manifiesto de las irregularidades contables, y el daño patrimonial causado a los cooperativistas demandantes. El punto de partida se encuentra en la decisión de la Audiencia Provincial de Madrid, quien consideró que en efecto los auditores demandados habían cumplido deficientemente su prestación profesional, de manera negligente.

La toma en consideración de la negligencia profesional, junto con la doctrina de la sala acerca de la relación de causalidad entendida como la suma de causalidad física y jurídica, lleva al tribunal supremo a casar parcialmente la sentencia de la audiencia, considerando que si existe relación causal entre la negligencia profesional y la causación del daño a los

cooperativistas, por lo que condena a la sociedad auditora, auditor persona física y a la aseguradora de la auditora al pago de una determinada cuantía.³⁸

Podemos ver como en el caso en el que los demandantes son inversores, el TS apela a la falta de relación de causalidad entre su decisión inversión y el informe de auditoría con datos erróneos; en los supuestos en los que la demanda la plantean cooperativistas o accionistas, el TS sí aprecia la concurrencia de relación de causalidad.

Lo mismo sucede con los acreedores de la sociedad de la quiebra, quienes pese a la confusa sentencia del TS en el caso EUSKAL AIR, dispondrían también de la acción contractual. Esta afirmación cobra especial sentido con la normativa vigente si tenemos en cuenta lo dispuesto en el artículo 240 LSC, así como la exclusión del ámbito material del concepto de tercero que nos ofrece la normativa. Las decisiones que muestra el tribunal supremo muestran que, al igual que ha sucedido con la doctrina, sigue habiendo una línea favorable al reconocimiento de la responsabilidad de los auditores, abandonando ya los postulados más conservadores en materia de irresponsabilidad auditora.

3.2.2.2 Legitimación activa. El concepto de terceros susceptibles de exigir la responsabilidad.

La responsabilidad civil de los auditores de cuentas frente a terceros ha sido objeto de una interesante evolución, pareja a las distintas redacciones del 26 de la LAC.

Con anterioridad a la reforma del año 2002 por la Ley de medidas de reforma del sistema fiscal, el artículo 26 LAC dispone expresamente la responsabilidad de los auditores de cuentas frente a las entidades auditadas y frente a terceros por los daños derivados del incumplimiento de sus obligaciones.

Si los responsables de tales daños eran auditores personas físicas, estos responderían directa y solidariamente frente a estos a estos terceros, mientras que si la responsabilidad recaía en un auditor integrado en un sociedad de auditoría, la regla era la de la responsabilidad solidaria tanto del auditor como de la sociedad de auditoría; llegando hasta el punto de considerar responsables de forma subsidiaria y con carácter solidario a todos los restantes socios de la entidad auditora aun cuando no hubiesen firmado el informe de auditoría.³⁹

³⁸ MARIN GARCIA, I, 2011. La cláusula penal en la propuesta de modernización del código civil en materia de obligaciones y contratos, 2 /2009. Págs. 1771.1774.

³⁹ OTERO CRESPO, M. 2013, Págs. 226-234

En 2002 la ley 44/2002 modificó con su artículo la redacción del artículo 26 LAC, eliminando cualquier referencia expresa a la responsabilidad frente a los terceros, pero dejando inalterada la regulación de desarrollo contenida en el RAC.

Desde entonces el artículo 26 LAC establecía en su apartado primero que los auditores de cuentas responderán por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones según las reglas generales del derecho privado con las particularidades establecidas en el artículo 26 LAC.

El concepto legal de tercero se registra ahora en el artículo 26 y dice lo siguiente: A estos efectos, se entenderá por tercero cualquier persona física o jurídica, pública o privada, que acredite que actuó o dejó de actuar tomando en consideración el informe de auditoría, siendo este elemento esencial y apropiado para formar su consentimiento, motivar su actuación o tomar su decisión

Desde el punto de vista gramatical, el propio artículo 26LAC reconoce que estos profesionales responderán según las reglas del código civil. En consecuencia, no se hace necesaria una interpretación torticera de la norma: el auditor responde tanto contractual como extracontractualmente, precisamente porque ambos tipos de responsabilidad son las reconocidas por el CC (arts. 1101 y 1902 CC).

Por otro lado, tanto la protección de los ahorradores e inversores, apoyados por el carácter público del informe de auditoría, determinan que se refuerce el principio de responsabilidad de los auditores y sociedades de auditoría frente a terceros, sin que queda imponer trabas mayores que en otros supuestos de responsabilidad civil extracontractual.

Si los terceros pueden conocer el informe a través del Registro Mercantil o si la sociedad cotiza en mercado de valores, a través del registro *ad hoc* constituido en la Comisión Nacional del Mercado de Valores, carece de sentido el privarlo ex ante de una acción de reclamación si como consecuencia de las decisiones tomadas en virtud de este conocimiento se le han causado perjuicios de naturaleza económica. La publicidad potencia la corrección en la gestión llevada a cabo por los administradores a la vez que intensifica la confianza en las relaciones de la empresa con los terceros, por lo que éstos deben ser tenidos en cuenta a la hora de articular mecanismos de responsabilidad. La opción contraria contribuiría a aumentar el desfase de expectativas entre lo que el público espera de una auditoría y lo que auditores y sociedades llevan a cabo en su labor de verificación y supervisión.

3.2.2.3 Presupuestos de la responsabilidad: remisión al artículo 1902 CC.

Artículo 1902 CC: El que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado.

Haré una breve referencia de algunos de los conceptos del artículo anterior, como pueden ser el dolo, acción u omisión, daño y culpa o negligencia.

El dolo es uno de los vicios del consentimiento aplicable a los contratos, elemento, junto a la negligencia de la culpabilidad, que consiste en un engaño fraudulento⁴⁰, o cuando, conociendo el error del otro contratante, se aproveche del mismo. Podemos decir que la acción u omisión que, mediando conciencia y voluntad de producir un resultado antijurídico, impide el cumplimiento normal de una obligación. Va dirigido a un acto, lesión de una persona o causación de un daño y existe voluntad de ello; el resultado es querido por el causante.

La acción u omisión es el ejercicio de la posibilidad de hacer. Resultado de hacer y abstención de hacer o decir. Falta por haber dejado de hacer algo necesario o conveniente en la ejecución de una cosa o por no haberla ejecutado

En lo que se refiere al daño, se refiere a un detrimento, perjuicio o menoscabo que se recibe por culpa de otro en la hacienda o la persona. El daño debe recaer sobre bienes jurídico de una persona, ha de ser susceptible de resarcimiento, tiene que ser real y debe poder probarse su existencia. El resarcimiento debe abarcar tanto los daños patrimoniales como morales.

La culpa o negligencia del deudor consiste en la omisión de aquella diligencia que exija la naturaleza de la obligación y correspondan a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar, cuya definición encontramos en el artículo 1104 CC.

Por lo que podemos decir que es una omisión de la conducta debida para prever y evitar el daño, con ausencia de malicia, pero previsibilidad de resultado, y se manifiesta por la imprudencia, negligencia, impericia o inobservancia de reglamentos o deberes.

3.2.2.4 La prescripción de las acciones

Al contrario que los plazos de prescripción de las acciones contractuales, las extracontractuales poseen plazos más cortos. Se encuentra regulado en el código civil, y según el artículo 1968 prescriben en el plazo de un año. Parece bastante amplia la diferencia

⁴⁰ MUÑOZ VILLAREAL, A. 2013. La responsabilidad civil de los auditores de cuentas. Pág. 18.

de plazos (cinco años la contractual y uno la extracontractual), pero el legislador lo ha querido así.

Por lo que respecta al dies a quo, como ha establecido la jurisprudencia del Tribunal Supremo, para que se inicie el plazo de prescripción el perjudicado tiene que conocer el alcance y extensión de los daños, tal y como admite la jurisprudencia.

El conocimiento del alcance de los daños va a depender del momento en que se manifiesten los daños (según este criterio los daños pueden ser inmediatos o sobrevenidos) y de la forma en que se manifiesten (según este criterio los daños pueden manifestarse en toda su extensión en un mismo momento o pueden manifestarse durante un determinado periodo de tiempo –daños continuados-). Estas dos clasificaciones son complementarias. La determinación del dies a quo varía en función del tipo de daño.⁴¹

3.2.3 *Las garantías*

Para finalizar la cuestión relativa a la responsabilidad civil de los auditores, nos queda por abordar el tema de la fianza obligatoria establecida históricamente en la LAC y cuyo desarrollo se encuentra recogido en el RAC.⁴²

Existen hasta cuatro maneras de garantía frente al pago de posibles indemnizaciones: depósito en efectivo, valores de deuda pública, aval de una entidad financiera y, finalmente seguro de responsabilidad civil.

En primer lugar, el depósito en efectivo no un depósito como tal, como establece el 1758 CC, viene a decir que el depósito se constituye desde que uno recibe la cosa ajena con la obligación de guardarla y restituirla, por lo que podemos decir que es un contrato de naturaleza real.

Aquí lo que se pretende es que este dinero quede afecto al cumplimiento de la actividad auditora, el dinero se depositará a favor de un acreedor o tercero que podrá satisfacer su perjuicio con dicha fianza.

En segundo lugar, los valores de deuda pública son un título valor que refleja una deuda que el Estado contrae con un inversor. Pues bien, en este apartado se incluyen tanto estatales como autonómicos, incluso de otros organismos públicos que tengan la potestad para emitir deuda pública.

⁴¹ “El inicio del plazo de prescripción de la acción de indemnización de daños”: ponencia de Manuel J. Marín López en el Congreso “Daño, responsabilidad y seguro”

⁴² OTERO CRESPO, M. 2013 pág.279

En tercer lugar, el aval financiero es un compromiso contraído por un tercero en atención a una obligación futura para satisfacer deuda ajena.⁴³

En cuarto y último lugar, por lo que se refiere al seguro de responsabilidad civil, se encuentra regulado en la ley 50/1980 de Contrato de Seguro pionera en su rama ya que es la primera vez que se regula.

En la póliza ha de quedar reflejado el riesgo cubierto, expresando los datos identificados del auditor o sociedad de auditora, la persona jurídica auditada, la actividad que realiza, etcétera.

El seguro de responsabilidad civil podrá cubrir las responsabilidades en la que puedan incurrir sus socios, ya sea ante la sociedad auditora como hacia terceros, tal y como recoge el artículo 27 de la LAC.

El artículo 8 de la misma ley establece junto a otras condiciones una fianza para ejercer dicha actividad auditora: Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo las condiciones a que se refieren los artículos 9 a 11, figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y presten la garantía financiera a que se refiere el artículo 27 (la suma asegurada representa el límite máximo de la indemnización a pagar por el asegurador en cada siniestro).

Dentro del reglamento de auditoría, en su artículo 55 podemos encontrar el desarrollo de la fianza y su sufriente entidad como para que garantice el resultado: ‘...el resarcimiento de la responsabilidad personal y directa derivada de los daños y perjuicios económicos que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría pudieran causar, derivados del incumplimiento de las obligaciones adquiridas en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, por las reclamaciones que se planteen...’

Este artículo vemos como establece una fianza de 300.000 euros el primer año para personas físicas, y ésta ser la cuantía mínima en los años sucesivos de la actividad. En el supuesto de que haya socios auditores, será esa cifra por cada socio que exista en la sociedad, sean auditores o no. También recoge este artículo 55 que la fianza mínima se incrementara en un 30 % resultante del excedente de la facturación del año anterior.

En el caso de que la fianza se constituya mediante una póliza de seguro de responsabilidad civil, individual o colectiva, en ese caso se aportará certificado individual de seguro, éste deberá cubrir específicamente la responsabilidad civil.

⁴³ INFANTE RUIZ, F.J 2004 Las garantías personas y su causa. Págs.48-49

La insuficiencia de la fianza sea cual sea la forma en que esté constituida será causa impeditiva para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas y tendrá como consecuencia la adscripción a la situación de no ejercientes para las personas físicas y la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas para las sociedades

En cuanto al ámbito europeo, hay que destacar el libro verde de la comisión, en el año 1966 se mencionaba como una posibilidad ya como una posibilidad para la limitación de la responsabilidad de los auditores el seguro obligatorio, así el encarecimiento de las primas de seguro.

3.3 Responsabilidad penal

La responsabilidad penal del autor puede resultar fundamentalmente de la falsedad del informe de auditoría o de la vulneración de su deber de secreto. Existen dos niveles:

En primer lugar, la tutela del bien colectivo, como protección del orden socioeconómico.

Y, en segundo lugar, la tutela del bien individual, frente al daño individual que puede sufrir el tercero que confía legítimamente en las cuentas falseadas.

Por otro lado, la vulneración del deber de secreto puede suponer la realización de un delito de revelación de secretos respecto de la información confidencial proporcionada por el cliente. Además, el uso de esta información confidencial proporcionada por el cliente. Además, el uso de esta información confidencial puede hacer incurrir al auditor en el delito de abuso de información privilegiada. También pertenece indirectamente a la problemática del secreto de participación del auditor en el delito de blanqueo de capitales y el conocimiento por razón de su profesión de operaciones sospechosas.

Podemos encontrar el precepto de delitos societarios en el código penal, más concretamente en el artículo 290 CP: Los administradores, de hecho, o de derecho, de una sociedad constituida o en formación, que falsearen las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios, o a un tercero, serán castigados con la pena de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses. Si se llegare a causar el perjuicio económico se impondrán las penas en su mitad superior.

3.4 Responsabilidad administrativa

La responsabilidad administrativa se tipifica en la LAC, al igual que la responsabilidad civil, más concretamente en el artículo 70.

En el primer apartado recoge a las posibles personas que pueden ser objeto de responsabilidad:

- Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría y demás entidades de auditoría.
- En el caso de infracciones cometidas por las sociedades de auditoría, derivadas de un determinado trabajo de auditoría, tanto éstas como los auditores de cuentas, socios o no, que hayan firmado el informe de auditoría en nombre de aquéllas.
- Las personas y entidades a que se refieren los artículos 18,19 y 20.
- Los sujetos no auditores a los que alcanzan las prohibiciones establecidas en los artículos 23 y 31, y demás personas o entidades a las que se refieren las actuaciones contempladas en el artículo 46.1.

según el artículo 68 de la LAC es el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el que tiene potestad para sancionar a los sujetos responsables nombrados en el artículo 70.1. para ello seguirán los criterios expuestos en el artículo 80 de la misma ley referidos a la determinación de sanciones, los criterios son:

- La naturaleza e importancia de la infracción.
- La gravedad del perjuicio o daño causado o que pudiera causar.
- La existencia de intencionalidad.
- La importancia de la entidad auditada, medida en función del total de las partidas de activo, de su cifra anual de negocios o del número de trabajadores.
- Las consecuencias desfavorables para la economía nacional.
- La conducta anterior de los infractores.
- La circunstancia de haber procedido a realizar por iniciativa propia actuaciones dirigidas a subsanar la infracción o a minorar sus efectos.

Posteriormente, una vez que el ICAC detecta la infracción y el sujeto infractor puede existir una disconformidad en cuanto a si el infractor incumplió de manera razonada o no, de eso

se encarga el artículo 70.2 de la LAC: No se considerará sancionable el incumplimiento de las normas de auditoría que derive de una discrepancia jurídica o técnica razonablemente justificada en su interpretación o aplicación. A estos efectos, y con el fin de posibilitar la verificación de la razonabilidad de la interpretación de las normas técnicas de auditoría efectuada por el auditor o la sociedad de auditoría, éstos deberán documentar la razonabilidad de la interpretación realizada.

Por lo que se refiere a las sanciones, éstas se pueden clasificar en muy graves, graves y leves. A continuación, citaré una serie de ejemplos de cada una de ellas.

Por lo que respecta a una infracción muy grave (artículo 72 LAC) un ejemplo de ella sería la emisión de informes de auditoría de cuentas cuya opinión no fuese acorde con las pruebas obtenidas por el auditor en su trabajo, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable

En cuanto a las infracciones graves, se considerarán infracciones graves (artículo 73 LAC):

El incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas contratada en firme o aceptada, en el caso de designación judicial o por el Registrador Mercantil, por causas imputables al auditor de cuentas o a la sociedad de auditoría, incluido el caso en que no concurrieran las circunstancias requeridas en el artículo 5.2 para la falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría; así como la emisión de un informe de auditoría que, por razón de la fecha de su emisión, no sea susceptible de cumplir con la finalidad para la que fue encargado el correspondiente trabajo de auditoría, por causas imputables al auditor de cuentas o la sociedad de auditoría, entre otras.

Y, por último, se consideran infracciones leves (artículo 74 LAC) cualesquiera acciones y omisiones que supongan incumplimiento de las normas de auditoría y que no estén incluidas en los artículos anteriores o la no remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, dentro de los plazos establecidos para ello, siempre y cuando no hayan transcurrido tres meses desde la finalización de estos plazos.

Los artículos 75 y 76 de la LAC tratan la sanción por infracciones diferenciando por sujetos, ya sea auditor de cuentas o sociedad auditora, respectivamente. Las sanciones en el primer caso pueden ascender hasta la cuantía de 36.000 euros en el supuesto más grave, mientras que para las sociedades auditoras puede derivar en la retirada de la autorización y baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas o multas no inferiores a 24.000 euros en los supuestos más graves.

4 LIMITACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD

La limitación de la responsabilidad ha sido una cuestión muy discutida a lo largo de los últimos años, tan discutida como solicitada. Desde la unión europea ha insistido mucho en ello a través de distintas directivas. La limitación de la responsabilidad la podemos ver como aquella responsabilidad atenuada en virtud de una cláusula limitativa o una causa de exoneración. Este será el ámbito en el que nos moveremos.

Las cláusulas exoneratorias determinan la exclusión de la responsabilidad en los casos en que, de aplicarse los criterios legales, aquella se afirmaría. Son situaciones en las que con la existencia de un pacto de esta clase excluiría los efectos de la responsabilidad.

Por otro lado, cuando se trata de pactos limitativos de la responsabilidad responde al *quantum* de la responsabilidad (artículos 1106 y ss. del código civil).

El artículo 1255 establece que los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral, ni al orden público.

Las cláusulas limitativas por dolo del deudor serán nulas en virtud del artículo 1102 CC; es discutible la validez de las cláusulas limitativas por culpa grave, recogida en el artículo 1103 del código civil relativo a la responsabilidad por negligencia.

Por lo que a la jurisprudencia respecta, la vieja sentencia de la Sala de lo Civil del TS de 2 de junio de 1875, en el sentido de una total equiparación entre dolo y culpa grave, parece en trance de revisión. En el tercer considerando de la sentencia de la AP de Bilbao de 22 de mayo de 1879, se lee:

La cuestión se reduce a examinar el posible alcance de la referida cláusula de exoneración de responsabilidad. Por de pronto, debe señalarse, en cuanto a la validez de esta clase de cláusulas, que, aunque en el antiguo derecho español se negaba la validez de esta exoneración cuando se trataba de la llamada 'culpa lata', la común opinión doctrinal que, desde luego, comparte esta sala, entiende que, publicado el código civil, como sus disposiciones no recogen ni el nombre ni el concepto antiguo de 'culpa lata', ni contienen prohibición de renunciar a la acción para exigir la responsabilidad proveniente de culpa en cualquiera de sus grados, por más que la palabra 'igualmente' puesta en el artículo 1103 del CC pueda ser origen de alguna vacilación inicial, la conclusión debe ser que cabe la renuncia a esta acción siempre que la culpa, por extremada que sea, no deje de ser tal culpa y se convierta en dolo, que no es, ciertamente, el caso de autos.

Tampoco hay razón para negar, en general, la validez de las cláusulas limitativas de la responsabilidad del deudor por dolo o, más claro aún, culpa grave de sus auxiliares en el cumplimiento. Se trata para el deudor de una responsabilidad objetiva (ajena a la existencia, o no, de *culpa in eligendo* o *in vigilando* por su parte) y es claro que ni siquiera una cláusula de exoneración de la responsabilidad del deudor por dolo de sus auxiliares en el cumplimiento dejaría éste al libre arbitrio del deudor, que siempre respondería de su propio dolo: se preservaría la prohibición del artículo 1102 CC, cuyo ratio se encuentra en el mismo principio que inspira los artículos 1115 y 1256 CC.

Se puede decir que, conforme a la disciplina general sobre las cláusulas limitativas de la responsabilidad contractual, cabe excluir y limitar válidamente la responsabilidad del auditor de cuentas por los daños causados a la sociedad auditada por dolo o culpa grave de sus auxiliares en el cumplimiento, por culpa grave propia, y obviamente, con más inri, la responsabilidad contractual del auditor por culpa leve propia o de sus auxiliares en el cumplimiento.

En la vía contractual y entre las partes, es posible y lo más normal establecer cláusulas de limitación de responsabilidad, pero en el ámbito extracontractual parece que no es posible limitar la responsabilidad ya que estaríamos celebrando un contrato con daño potencial a terceros, un contrato y un ilícito que se presentarían indisolublemente unidos por lo que se podría defender la nulidad de dicho contrato ya que el tercero dispone de una acción para el resarcimiento de daños a pesar de la inserción de una cláusula limitativa. Cualquier limitación de la responsabilidad de los auditores para que surta efectos ha de circunscribirse al ámbito de la responsabilidad contractual de éstos.

Cualquier cláusula limitativa de responsabilidad frente a terceros ajenos al contrato de auditoría, resultaría en principio, ineficaz, ya sea mediante su inserción como cláusula tipo no negociada con la empresa a auditar y ello en méritos de la aplicación de la normativa sobre condiciones generales de contratación. El optar por una solución contraria significaría privar a los terceros de la protección que nuestro ordenamiento les brinda.

4.1 Justificación

La limitación de responsabilidad tiene su origen en una sentencia del Tribunal Supremo de California en el asunto Billy contra Arthur Young & Company de 1992 que comienza diciendo cosas como: ‘Un auditor es perro de vigilancia y no un perro rastreador’; ‘el ámbito del cliente tiene influencia en el desempeño de la función de auditoría’; ‘la

responsabilidad de los auditores es indeterminada pero no ilimitada'; 'dentro de unos límites la actuación negligente de un auditor podrá ser perseguible solo en la fracción del dinero invertido o prestado al cliente por parte del reclamante.'⁴⁴

La justificación legal actual la encontramos en el artículo 26 de la ley de auditoría de cuentas, 22/2015:

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría responderán por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones según las reglas generales del Código Civil, con las particularidades establecidas en este artículo.

2. La responsabilidad civil de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría será exigible de forma proporcional y directa a los daños y perjuicios económicos que pudieran causar por su actuación profesional tanto a la entidad auditada como a un tercero.

A estos efectos, se entenderá por tercero cualquier persona física o jurídica, pública o privada, que acredite que actuó o dejó de actuar tomando en consideración el informe de auditoría, siendo este elemento esencial y apropiado para formar su consentimiento, motivar su actuación o tomar su decisión.

La responsabilidad civil será exigible de forma personal e individualizada, con exclusión del daño o perjuicio causado por la propia entidad auditada o por terceros.

3. Cuando la auditoría de cuentas se realice por un auditor de cuentas en nombre de una sociedad de auditoría, responderán solidariamente, dentro de los límites señalados en el apartado precedente, el auditor que haya firmado el informe de auditoría y la sociedad de auditoría.

4. La acción para exigir la responsabilidad contractual del auditor de cuentas y de la sociedad de auditoría prescribirá a los cuatro años a contar desde la fecha del informe de auditoría.

Como ya sabemos, la auditoría de cuentas es un servicio que no sólo afecta e interesa a la propia empresa, sino también a terceros. El Tribunal Supremo ha realizado una visión amplia de esta actividad, destacando por su importancia el valor que tiene fuera de ésta al reflejar la realidad económica; por lo que podemos traer a colación la sentencia núm. 1143/198 de 10 de diciembre (ley 78/1999), según la cual, la auditoría de cuentas es un

⁴⁴ <http://auditoria-audidores.com/articulos/articulo-auditoria-responsabilidad-civil-de-los-audidores.-luces-y-sombras/>

servicio que presta a la empresa revisada y que afecta e interesa no sólo a la empresa privada, sino también a terceros que mantengan relaciones con la misma, habida cuenta que todos ellos, empresa y terceros, pueden conocer la calidad de la información económico – contable sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas.

De acuerdo con lo anterior, la actividad del auditor puede tener una repercusión negativa, en forma de daño y perjuicio, para la misma empresa auditada que contrata los servicios del auditor, incurriendo en la consiguiente responsabilidad civil contractual y para terceros ajenos a la empresa y que actúan, confiando en el resultado económico-contable que certifica el auditor, lo que daría lugar a una responsabilidad civil extracontractual.

La actual normativa es consciente de la relevancia que desde el punto de vista interno de la empresa como para el exterior de la misma tiene el resultado de la función desempeñada por el auditor de cuentas, de ahí que al abordar la responsabilidad civil (art. 26 de la ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de cuentas), después de remitirse a las normas del CC al aducir que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría responderán por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones según las reglas generales, aquel que con las particularidades establecidas en este artículo, establezca que la responsabilidad civil de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría será exigible de forma proporcional y directa a los daños y perjuicios económicos que pudieran causar por su actuación profesional tanto a la entidad auditada como a un tercero.

La responsabilidad extracontractual requiere la concurrencia de nexo causal entre la auditoría practicada y el comportamiento o actitud con efectos perjudiciales por parte de un tercero, considerando como tal, a estos efectos, cualquier persona física o jurídica, pública o privada, que acredite que actuó o dejó de actuar tomando en consideración el informe de auditoría, siendo este elemento esencial y apropiado para formar su consentimiento, motivar su actuación o tomar su decisión.

Además de dar esta doble vertiente de la responsabilidad es necesario destacar la ley 12/2010, la ley anterior, la cual limita la responsabilidad del auditor, siendo ésta proporcional y directa a los daños causados.

De las tres alternativas que preveía la mencionada recomendación para limitar la responsabilidad del auditor, a saber, fijar legalmente una cuantía máxima o bien la fórmula para calcularla de acuerdo a distintos factores: horarios de auditoría, el tamaño de la empresa...; fijar una limitación contractual obligatoria; o excluir la responsabilidad conjunta

y solidaria con los otros causantes del daño siendo proporcional al perjuicio sufrido por el reclamante, aquella ley 12/2010, se decantó por esta última opción, limitando la responsabilidad de los auditores en función de su contribución real a los daños y perjuicios ocasionados, lo que es lógico y perfectamente coherente con el principio de responsabilidad subjetiva.

Este sistema es mucho más justo que el que imperaba con anterioridad, en el que el auditor respondía junto a los restantes causantes del daño, normalmente la propia sociedad y sus administradores, de forma directa, solidaria e ilimitada, lo que suponía de la gran mayoría de exigencias de responsabilidad y consiguiente indemnización se dirigieran contra los auditores quienes por exigencia legal debían prestar fianza para el ejercicio de la actividad de auditoría para responder de los daños.

Cabe destacar que con la entrada en vigor de la Ley 12/2010, la cual modifica la LAC incorpora el contenido de la Recomendación de la Comisión de 5 de junio de 2008 estableciendo un sistema de responsabilidad en el que el auditor ya no responde de manera ilimitada sino proporcional al daño que ha ocasionado, con exclusión del daño provocado por la propia sociedad auditada o terceros. Este modelo de responsabilidad ha de ser bien recibido, pero no recoge fielmente el contenido de la Recomendación de la Comisión ya que limita la responsabilidad del auditor en todo caso, mientras que la Comisión recomendaba hacerlo sólo si no había incumplido deliberadamente sus deberes.

La responsabilidad civil será exigible de forma personal e individualizada, con exclusión del daño o perjuicio causado por la propia actividad en la que concurren varios profesionales en la creación, desarrollo y concreción de un resultado profesional, no siempre será sencillo individualizar y personalizar la responsabilidad, aspecto que requerirá una ardua tarea probatoria.

Prueba de ello es el supuesto abordado por el tribunal supremo en la sentencia número 798/2008 de 9 de octubre en el que se abordó un supuesto de responsabilidad extracontractual de una entidad auditora, en este caso, PRICE WATERHOUSE AUDITORES, S.A y de un auditor perteneciente a ésta. En este caso, unos inversores que habían visto frustradas sus expectativas inversoras en una agencia de valores achacaron los daños padecidos a la auditoría elaborada por la sociedad auditora que no detectó las cuantiosas pérdidas que presentaba, aduciendo que de haber sido detectadas éstas, la CNMV habría paralizado la actividad de la agencia de valores y no habrían realizado sus inversores.

La cuestión central de este debate se centró en la existencia o no de la causalidad que permitiera constatar la imputación objetiva del resultado a los auditores. Mientras que el Juzgado de instancia desestimó la demanda al no apreciar la concurrencia de la necesaria relación de causalidad, el Tribunal de apelación entendió lo contrario, llegando, finalmente, el asunto al conocimiento del Tribunal Supremo. Pues bien, por parte del TS dentro de los requisitos exigidos por el art. 1902 CC, se incidió sobre la relación causal entre la conducta y el daño.

Eso por lo que se refiere a la ley 12/2010, en la actual, la Ley 22/2015 tiene un nuevo objeto: transponer la Directiva 2014/56/UE⁴⁵ con el objetivo de reforzar la confianza de los inversores en la veracidad y la imparcialidad de los estados financieros publicados por las empresas a través de la mejora de la calidad de las auditorías legales; la Unión Europea ha reaccionado con rapidez y en los últimos años ha tomado medidas que buscan favorecer el retorno de los estados miembros a la senda del crecimiento económico, situando a los auditores en el centro de la atención pública al subrayar la importancia de la auditoría para otorgar mayor credibilidad a la información financiera empresarial. La necesidad de adecuar el marco normativo europeo de la auditoría a la situación vivida con la crisis financiera y que ha dado lugar a la publicación de la Directiva 2014/56/UE y al Reglamento 537/2014 cuyo fin último no es otro que mejorar la calidad de las auditorías realizadas en la Unión Europea. Ambos textos comunitarios constituyen, en la actualidad, el régimen jurídico fundamental que rige la actividad de auditoría de cuentas en la Unión Europea. Parte de estas normas comunitarias necesitan de una interpretación, dadas las opciones que se les presentan a cada estado miembro. Podríamos sintetizar que los objetivos perseguidos con la nueva normativa comunitaria para reforzar la calidad de las auditorías son: incrementar la independencia y objetividad de los auditores, dinamizar el mercado de auditoría e incrementar la transparencia en la actuación de los auditores. Por ello, tanto la Directiva 2014/56 como el Reglamento 537/2014, incorporan mecanismos para fortalecer el sistema de supervisión pública, con la idea de velar por el cumplimiento de las exigencias impuestas. La Directiva está basada en unos principios fundamentales que garantizan la independencia del auditor y en un sistema de amenazas y salvaguardas a dichos principios, dejando margen de maniobra a cada estado miembro en su transposición. Además, la Directiva aborda también otros puntos relevantes, como, por ejemplo, la simplificación de

⁴⁵ ANEXO I 2014/56/UE

reglas para pequeñas y medianas compañías y la cooperación internacional para la supervisión de redes de auditoría.⁴⁶

4.2 Jurisprudencia

El Tribunal Supremo, en la STS 355/2009 de 27 de mayo, determinó que se trata de una responsabilidad extracontractual, cuando no se pueda acudir a la acción de responsabilidad social estipulada en la Ley de Sociedad Anónimas, pues deriva del hecho de que el deber de cuidado de estos expertos, no se detiene en la sociedad acreedora del informe cuando el auditor puede prever que a los terceros destinatarios de la información les será útil para determinar su conducta económica.

El Alto Tribunal incide más en la cuestión aquí tratada, STS 115/2009 de 5 de marzo, y determina que, para cuantificar la indemnización, hay que tener en cuenta que los daños y perjuicios que van más allá de los que puedan derivarse de los costos de actividad necesaria para corregirlos o sustituirlos, pues si no se estaría excluyendo la responsabilidad derivada del ejercicio de la función de auditoría. A la hora de valorar la posibilidad del riesgo de causar perjuicio económico a terceros o a la propia empresa auditada, el Supremo considera que se produce desde el momento en que el informe de auditoría se emite. El ponente de dicha sentencia, el magistrado Salas Carceller, considera que es la propia ley la que determina la forma en que los auditores han de ejercer su función para cumplir su finalidad, que es de “garantía”.

De manera tal que el incumplimiento de sus obligaciones es equivalente a falta de diligencia, la cual les es exigible más allá de lo que se puede requerir a un deudor común. Además, estima que considerar que el informe del auditor, por sí mismo, no es susceptible de causar daño alguno, conduciría a la exclusión de responsabilidad derivada del ejercicio de la función de auditoría pues siempre serían otras actuaciones las directamente causantes del daño.

Ahora bien, este mismo tribunal (STS 798/2008, de 9 de octubre) limita la citada responsabilidad, pues afirma que la obligación del auditor no alcanza a detectar todos los errores o fraudes que puedan cometer los administradores o directivos, sino sólo aquellos que una correcta ejecución de su prestación profesional debería haber descubierto. Al igual que en opinión del Supremo (STS 798/2008 de 9 de octubre), el fin de protección de la norma de auditoría de cuentas se extiende a los terceros que confían en la veracidad de las

⁴⁶ Revista Española de Control Externo • vol. XVIII • n.º 52 (enero 2016), pp. 175-197

cuentas, pero no persigue despertar el celo de las agencias públicas de regulación, de forma que su pronta reacción evite daños a quienes ponen sus ahorros en este mercado.

5 CONCLUSIONES

La existencia de escándalos y la crisis financieros internacional han motivado muchos de los cambios que se han producido en la regulación de la auditoría.

España a través de la Ley 22/2015 ha realizado la transposición a la legislación nacional de las normas comunitarias incidiendo en algunas cuestiones que, en los últimos años, se están revelando como pilares básicos de la auditoría. Nos referimos a la consideración de la actividad de la auditoría como de interés público y a la necesidad de ejercer un mayor control sobre el ejercicio de la actividad de la auditoría. De la exposición hecha se puede extraer que la función que tienen estas personas en el entorno económico empresarial tiene bastante peso y que, un pequeño error en su labor puede desembocar en importantes consecuencias para la empresa auditada y para terceros.

Enlazando con esto ultimo vemos como esos terceros dan lugar a la responsabilidad extracontractual, es decir, los auditores pueden responder más allá del contrato que firman con la sociedad auditada; y esto tiene su razón de ser en que esos terceros tiene una confianza 'plena' en los informes que realizan los auditores debido al interés público del que se han ido revistiendo estos último años, deja de lado esa visión interna para dejar paso a una visión publica, precisamente por estos terceros de los que hablamos.

Quizá tenga mucha importancia el detectar este tipo de responsabilidad ya que los plazos de prescripción no son los mismos, mucho menos parecidos. Puede ser que sea insuficiente el plazo genérico de un año que recoge el código civil para las acciones derivadas de responsabilidad extracontractual comparado a los cuatro años de las acciones contractuales.

Vemos también como la figura del auditor al igual que tiene mucho peso, es objeto de control desde el punto de vista civil, penal y administrativo; las sanciones de las que pueden ser sujetos pasivos no es pecata minuta y un error puede desembocar en terribles consecuencias como ya dije antes; quizá por ello creo que también debería controlarse y supervisarse a estos auditores por parte de las sociedades auditoras, ya que pueden existir errores de socios o terceros que no sean fáciles de reconocer.

Se les exige tres requisitos para que puedan concurrir en daños y perjuicios:

En primer lugar, el auditor ha de concurrir en una conducta antijurídica como puede ser la emisión de un informe sin seguir las pautas que recoge la ley de auditorías, por ejemplo, y con el que se provoca un perjuicio patrimonial a un tercero que ha invertido en una

sociedad con un desfase pasivo, este perjuicio sería el segundo requisito, es decir, la provocación de un daño.

Y, por último, un nexo causal que sufrido varias modificaciones y actualmente sólo afecta al auditor tanto en cuanto haya intervenido el y no terceras personas o la entidad auditada.

En cuanto a la limitación de la responsabilidad;

En 1988 la responsabilidad era directa y solidaria frente las empresas o entidades auditadas y frente a terceros, por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones y, cuando la auditoría de cuentas se realizara por un auditor que pertenezca a una sociedad de auditoría, respondía tanto el auditor como la sociedad en la forma establecida en el apartado.

Por lo que se refería a los restantes socios auditores que no hubieran firmado el informe de auditoría de cuentas, respondían de los expresados daños y perjuicios de forma subsidiaria y con carácter solidario.

Y se habla también de la obligación a prestar fianza en forma de depósito en efectivo, títulos de deuda pública, aval de entidad financiera o seguro de responsabilidad civil por la cuantía y en la forma que establecía el Ministerio de Economía y Hacienda.

En 2002 se lleva a cabo una reforma, Ley 44/2002, y los auditores respondían por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento según las reglas del derecho privado; y, en caso de concurrencia auditor y auditoria, la responsabilidad era solidaria tanto el auditor que haya firmado el informe como la sociedad, es decir, ya no responden todos los socios si no sólo los firmantes.

Y, por último, en el año 2010, la responsabilidad es limitada y será exigible de forma proporcional a la responsabilidad directa y será exigible de forma personal e individualizada. Se añade también un punto cuarto, donde se recoge el plazo de prescripción de cuatro años.

6 REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- “El inicio del plazo de prescripción de la acción de indemnización de daños”: ponencia de Manuel J. Marín López en el Congreso “Daño, responsabilidad y seguro”
- ALEMANY EGUIDAZU, J. (2008), Navarra. Auditoría legal. Due diligence y opiniones legales, Ed. Thomson-Civitas.
- ARANA GONDRA, F.J. (1995) Madrid. La ley de auditoría de cuentas; cuadernos mercantiles
- CARRASCO PEREIRA, A. (2011), Derecho de contratos. Ed. Thomson Reuters, 1ªed.
- DE ANGEL YAGÚEZ, 2009. Comentario de la sentencia del tribunal supremo de 9 de octubre de 2008. La responsabilidad civil de los auditores de cuentas.
- DIAZ PICAZO, L. (1999) Derecho de daños, Ed. Civitas, Madrid.
- DIAZ PICAZO, L. (2008) Fundamentos del derecho civil patrimonial II. Las relaciones obligatorias, 6ª edición, Thomson civitas, Madrid.
- DIEZ ECHEGARAY, J.L. 2007, Los deberes y la responsabilidad civil de los auditores de cuentas, Ed. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, Navarra.
- GARRIGUES URÍA, 1976. Comentario a La Ley de Sociedades, 3ªed. Madrid.
- <http://auditoria-auditores.com/articulos/articulo-auditoria-responsabilidad-civil-de-los-auditores.-luces-y-sombras/>
- <http://www.icac.meh.es/>
- <https://debitoor.es/glosario/imagen-fiel>
- <https://debitoor.es/glosario/imagen-fiel>
- <https://retos-directivos.eae.es/conoces-los-principales-tipos-de-auditoria-que-existen/>
- <https://www.iberley.es/temas/responsabilidad-contractual-extracontractual-60139>

- INFANTE RUIZ, F.J 2004 Las garantías personas y su causa. Tirant lo Blanch, Valencia.
- MARIN GARCIA, I, 2011. La cláusula penal en la propuesta de modernización del código civil en materia de obligaciones y contratos, 2 /2009
- MORALES MORENO, A.M. (2010) Incumplimiento de contrato y lucro cesante. Madrid.
- MORENO NAVARRETE, M.A. 2001. La prueba documental. Estudio histórico-jurídico y dogmático, Marcial Pons, Madrid.
- MUÑOZ VILLAREAL, ALBERTO. 2013. La responsabilidad civil de los auditores de cuentas.
- OTERO CRESPO, M. (2013), La responsabilidad de los auditores de cuentas Pure Economic Losses. Thomson-Reuters. Aranzadi, Navarra.
- PACHECO CAÑETE, M. (2000) Madrid. Régimen legal de la auditoría de cuentas y responsabilidad de los auditores
- PANTALEÓN PRIETO, F. 1996 La responsabilidad civil de los auditores: extensión, limitación, prescripción, Ed. Civitas, Madrid.
- PANTALEON, 1993 El sistema de responsabilidad contractual, vol. XLIV.
- Revista Española de Control Externo • vol. XVIII • n.º 52 (enero 2016).
- VÁZQUEZ ALBERT, 2003. Abogados y auditores: régimen jurídico del ejercicio multidisciplinar. Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona.