

Juan Miguel Báscones Ramos
 Interventor y Auditor del Estado
 Asesor Técnico
 Departamento 2ª de Fiscalización
 Tribunal de Cuentas

La responsabilidad civil de los auditores

RESUMEN/ABSTRACT:

El presente trabajo aborda el estudio de la responsabilidad civil en que pueden incurrir los profesionales que ejercen la actividad de auditoría. El trabajo se estructura en 2 capítulos. En el primero se efectúa un análisis de la responsabilidad profesional del auditor privado comenzando con los fundamentos de dicha responsabilidad, la diligencia que resulta exigible al profesional de la auditoría, para finalizar con el estudio de la nueva regulación de la responsabilidad civil del auditor tras la reciente modificación del artículo 11 de la Ley de Auditoría de Cuentas por la Ley 12/2010 de 30 de junio que incorpora a nuestro ordenamiento jurídico el contenido de la Recomendación de la Comisión Europea de 5 de junio de 2008.

A continuación se analiza la responsabilidad del auditor público. Para ello se comienza con un breve repaso de la regulación de la responsabilidad de los funcionarios públicos, para después estudiar si el ejercicio de la auditoría pública es susceptible de generar responsabilidad contable.

The current work deals with the study of public liability which could involve those professionals who carry out auditing work. The work is divided into 2 chapters. The first carries out an analysis of the private auditor's professional liability, starting with the basic principles of this liability and the proceedings to which the professional auditor must adhere. It ends with the study of the new regulation of the auditor's public liability after the recent modification of article 11 in the Spanish accounts auditing Act (Ley de Auditoría de Cuentas) by the Act 12/2010 of 30th June which incorporates into our legal system the content of the Recommendation issued by the European Commission on 5th June 2008.

Next the public auditor's liability is analysed. To do this there is a brief review of the regulations for public civil servant's liability, in order to then study whether the public auditing profession is prone to accountant liability.

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

AUDITOR, AUDITORÍA PÚBLICA, RESPONSABILIDAD CIVIL, RESPONSABILIDAD CONTABLE, DILIGENCIA

AUDITOR, PUBLIC AUDITING, PUBLIC LIABILITY, ACCOUNTANT LIABILITY, PROCEEDINGS

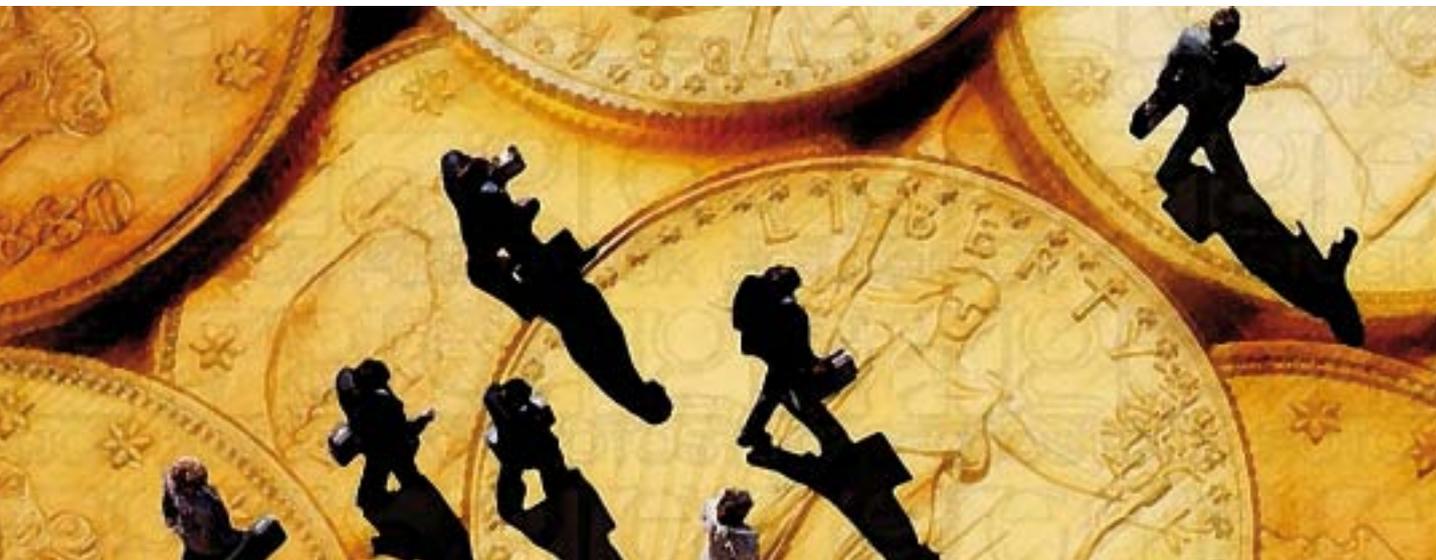
1. LA RESPONSABILIDAD CIVIL DEL AUDITOR EN EL DERECHO PRIVADO

En el ejercicio de su actividad profesional los auditores pueden incurrir en 2 tipos de responsabilidades, la primera de naturaleza contractual derivada de su relación con la sociedad a la que auditan, mientras que la segunda es de naturaleza extracontractual en lo que se refiere a los daños que su actividad pueda ocasionar a terceros, fundamentalmente a los propios accionistas de la sociedad y los acreedores de ésta.

El fundamento de la responsabilidad extracontractual de los auditores lo encontramos en la necesidad de dotar de certeza y transparencia a la información económico-financiera como instrumento que garantice la eficiencia de los mercados para asignar los recursos de la economía, fundamento último del sistema de economía de mercado que consagra el artículo 38 de la Constitución. Es evidente que la publicidad que la normativa exige al informe de auditoría, al mismo nivel que el que exige a las cuentas anuales, se configura como un instrumento encaminado a que los intervinientes en los mercados tengan acceso a la opinión del auditor de forma que puedan confiar en la información económico-financiera contenida en los estados financieros.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo, por todas la contenida en la Sentencia de 10 de diciembre de 1998 reproduce el apartado de la exposición de motivos de la Ley 19/1998 que señala que “La auditoría de cuentas es, por tanto, un servicio que se presta a la empresa revisada que afecta e interesa no sólo a la propia empresa, sino también a terceros que mantengan relaciones con la misma, habida cuenta de 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”. En la misma sentencia se afirma que “(...) es indiscutible el interés general existente en la actividad de los auditores como garantía de la veracidad de las cuentas auditadas”. En este mismo sentido, el propio Tribunal se hace eco del contenido de la Octava Directiva, la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y el Consejo de 17 de mayo destacando que “(...) una amplia comunidad de personas e instituciones confían en la calidad del trabajo de un auditor legal (...) la buena calidad de las auditorías contribuye al correcto funcionamiento de los mercados al incrementar la integridad y eficiencia de los estados financieros”.

Es evidente que el auditor no formula los estados financieros, ni los aprueba, sólo emite una opinión sobre si expresan o no la imagen fiel, pero lo cierto es que los mercados atribuyen a esa opinión



un papel esencial y así se recoge también en la jurisprudencia. De esta forma es en la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2008, en el caso de la conocida quiebra de la cooperativa PSV, donde mejor se define, a nuestro juicio, el papel que juega el informe de auditoría en el supuesto de la existencia de daños a terceros:

“(…) La declarada infracción de las reglas de la *lex artis* por parte de los auditores demandados, aunque no hubiese sido la causa principal de la crisis económica de la sociedad auditada y, por ello, del incumplimiento por la misma de sus compromisos frente a los actores, contribuyó a ese resultado pues privó a estos, como socios, de la necesaria información sobre la imagen fiel del patrimonio y situación financiera de la sociedad

(…) Los intereses de los actores y los demás socios estaban, en definitiva, protegidos por la norma que los auditores demandados infringieron. De ahí que proceda imputarles objetivamente el daño que los demandantes sufrieron”

1.1 La diligencia exigible al auditor

El artículo 11 de la Ley de Auditoría de Cuentas al regular la responsabilidad del auditor se remite a las reglas generales contenidas en el Código Civil. El artículo 1.101 del Código Civil establece el principio general del deber de indemnizar los daños y perjuicios causados por quienes en el cumplimiento de sus obligaciones incurrieren en dolo, negligencia o morosidad. La regulación concreta de las obligaciones que nacen de culpa o negligencia se contiene en el Capítulo II del Título XVI en cuyo artículo 1.902 se prescribe que: “El que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado”.

Resulta por tanto evidente, que la responsabilidad civil exige que concurra culpa o negligencia en la acción u omisión causante del daño, de forma que aquella ha de concurrir siempre, aunque sea en su forma más leve o incluso levísima. De esta forma la ausencia de culpa o negligencia exonera de respon-

sabilidad a quien causó el daño, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.903.

En cuanto a la distinción entre culpa y negligencia, podemos afirmar que ambas consisten en lo mismo, ya que el artículo 1.104 no distingue entre ellas sino que las equipara al señalar que “la culpa o negligencia del deudor consiste en la omisión de aquella diligencia que exija la naturaleza de la obligación y corresponda a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar”. Como formas características de la culpa se pueden señalar la imprudencia, la impericia (asociada a la responsabilidad y características del cargo que se ejerce) y la inobservancia de los deberes impuestos por reglamentos u ordenanzas.

La culpa, por tanto, como elemento clave para la exigencia de la responsabilidad civil, se define como la omisión de la diligencia debida en calcular las consecuencias posibles y previsibles del propio hecho cuando de éste se deriva un daño a un tercero y, esto es lo más importante, se ha omitido la conducta debida para prever y, sobre todo, evitar dicho daño. De esta forma hay dos elementos esenciales para apreciar la responsabilidad civil, el hecho de que el daño sea o no previsible, y la acción tendente a, una vez previsto el daño, poder evitarlo. Así se suele hacer referencia a que la obligación de prever consiste en el juicio de previsibilidad que ha de hacer toda persona diligente para que no le sean imputables los daños. En este sentido el último apartado del artículo 1.903 dispone que la responsabilidad cesará cuando los responsables prueben “que emplearon toda la diligencia de un padre de familia para prevenir el daño”. Del mismo modo el artículo 1.105 señala que: “Fuera de los casos previstos en la Ley, (...), nadie responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido preverse, o que, previstos, fueran inevitables”.

En los casos en los que en la producción del daño concurre dolo, nacería también la responsabilidad civil del causante, artículo 1.101, si bien si la acción u omisión dolosa es constitutiva de delito, el Cód-

go Civil en su artículo 1092 se remite al Código Penal¹. En el dolo, a diferencia de la culpa, el causante del daño tiene la intención de realizar el acto u omisión que sabe dañosa y en consecuencia tiene la intención también de causar sus consecuencias. Por tanto en el dolo lo fundamental es la existencia de ese elemento volitivo, ausente en la culpa.

En relación a la diligencia exigible al auditor cabe decir que ésta está determinada en nuestro ordenamiento jurídico, concretamente en la propia Ley de Auditoría y su Reglamento y, especialmente, en las normas técnicas de auditoría aprobadas por Resolución del ICAC. Este hecho, unido a la especial preparación que las citadas normas técnicas exigen al auditor de cuentas, determina que la diligencia que se le exige sea cualificada, esto es, que se exija un grado de diligencia superior a la que con carácter general se exige en el Código Civil, cuyo artículo 1.104 dispone que: “ (...) Cuando la obligación no expresa la diligencia con que ha de prestarse se exigirá la que correspondería a un buen padre de familia”. En efecto, la diligencia a que hace referencia el artículo 1.104 del Código Civil es un modelo de diligencia no especializado o profesionalizado que no resulta de aplicación al auditor porque la normativa de auditoría sí prevé expresamente la diligencia con que ha de cumplir su obligación.

De esta forma cabe concluir, que en principio, cualquier incumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría implicaría una falta de diligencia suficiente para el nacimiento de la responsabilidad civil, si concurre además el resto de requisitos exigidos, y en particular, la existencia del daño y el nexo causal entre éste y la actividad del auditor. En este sentido es necesario destacar el contenido de la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2008:

“(...) es la propia ley de auditoría la que determina la forma en que los auditores han de ejercer su función de modo que su incumplimiento se erige

por sí en fuente de responsabilidad profesional pues supone la falta de diligencia que les resulta exigible más allá de la normal que se requiere del deudor común según el artículo 1.104 del Código Civil”

1.2 Regulación de la responsabilidad en el artículo 11 de la Ley de Auditoría de Cuentas, LAC, tras la Ley 12/2010 de 30 de junio.

1.2.1 Limitación de la responsabilidad civil del auditor

La Ley 12/2010 ha modificado el régimen de responsabilidad profesional de los auditores. Esta modificación tiene su origen en la Recomendación de la Comisión Europea de 5 de junio de 2008, que deriva del mandato contenido en la Octava Directiva del Parlamento Europeo y el Consejo de 17 de mayo. En la citada Recomendación la Comisión señala la conveniencia de limitar la responsabilidad civil del auditor, proponiendo para ello las siguientes alternativas:

1. La fijación por Ley de una cuantía máxima, o bien la fórmula para calcularla, para lo que podría tenerse en cuenta los honorarios de auditoría, el tamaño de la empresa u otros factores.
2. Limitación de la responsabilidad en el propio contrato.
3. Fijación de principios que garanticen que el auditor responde, no conjunta y solidariamente con los otros causantes del daño (normalmente los administradores), sino dentro de los límites de su contribución al perjuicio sufrido por el reclamante.

La Ley 12/2010 incorpora la tercera de las alternativas arriba mencionadas, al limitar la responsabilidad de los auditores en función de su contribución real a los daños y perjuicios ocasionados. El modelo vigente hasta ahora establecía un régimen en el que el auditor había de responder junto con los restantes causantes del daño, normalmente la propia sociedad y sus administradores, de forma directa, solidaria e ilimitada. Este modelo tenía el efecto perverso de que los perjudicados por unos estados financieros

¹ Dispone el citado artículo que: “Las obligaciones que nazcan de los delitos o faltas se regirán por las disposiciones del Código Penal”.

incorrectos preferían dirigir sus pretensiones de indemnización, no contra la sociedad que los había aprobado en junta general de accionistas, o contra quienes habían formulado dichos estados, los administradores, que de acuerdo con los artículos 236 y 237 del Real Decreto Legislativo 1/2010 de 2 de julio por el que se aprueba el Texto Refundido de las Sociedades de Capital (LSC) responden solidariamente por los daños que causen por actos u omisiones contrarios a la Ley, a los estatutos de la sociedad, o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo; sino contra quienes los habían auditado. La razón de este proceder no es otra que la mayor solvencia patrimonial del auditor, que por Ley ha de prestar fianza para el ejercicio de la actividad de auditoría para responder de los daños que su ejercicio pudiese causar. Este hecho provocaba, entre otros efectos, un encarecimiento notable de las primas de los seguros de responsabilidad civil que suscriben las sociedades de auditoría lo que incidía negativamente, según refleja la Comisión Europea en su Recomendación, en la capacidad de éstas de participar en el mercado internacional de la auditoría.

La redacción dada al artículo 11.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas por la Ley 12/2010 es la siguiente:

“La responsabilidad civil de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría será exigible de forma proporcional a la responsabilidad directa por los daños y perjuicios económicos que pudieran causar por su actuación profesional. La responsabilidad civil del auditor de cuentas será exigible en forma personal e individualizada, con exclusión del daño o perjuicio causado por la propia entidad o un tercero”.

El nuevo modelo de responsabilidad profesional *parece* que recoge los pronunciamientos de la Comisión Europea contenidos en la Recomendación de 5 de junio de 2008 sobre limitación de la responsabi-

lidad civil de los auditores de sociedades cotizadas. Decimos que parece que los recoge porque en los aspectos que ahora desarrollaremos la Ley se aparta del contenido de la Recomendación, lo que sin duda puede plantear algunos problemas:

- Si bien en la producción del daño intervienen, junto con el auditor, otras personas, y la Ley establece un sistema de responsabilidad proporcional, lo cierto es que dado que la situación de solvencia del auditor es superior al disponer necesariamente de un seguro de responsabilidad civil, lo normal es que los perjudicados sigan dirigiendo su pretensión de indemnización contra los auditores. En estos casos debería plantearse la excepción de litisconsorcio pasivo necesario por lo que deberían ser llamados también a juicio el resto de personas que han intervenido en la confección y aprobación de los estados contables erróneos a fin de completar la relación jurídica procesal.

La Ley sigue el modelo de limitación de responsabilidad contenido en el apartado 5 b) de la Recomendación de la Comisión en el que se recoge que se fijen los principios que garantizan que los auditores respondan no conjunta y solidariamente con los restantes causantes del daño sino dentro de los límites de su contribución a éste. Conviene señalar que la Ley, a diferencia de lo que sugiere la Recomendación, no fija los principios que se han de tener en cuenta para imputar a cada uno de los causantes del daño su cuota de responsabilidad (sociedad, administradores y auditores). De esta forma no hay que descartar que en tanto que el legislador no fije dichos principios en realidad nada cambie y los jueces sigan aplicando la doctrina ya consolidada del Tribunal Supremo² de atribuir responsabilidad ilimitada a los auditores, absteniéndose de individualizar la

² Véanse la Sentencia de 14 de octubre de 2008 relativa a la conocida cooperativa de viviendas PSV o la Sentencia de 5 de marzo de 2009 en la que se reclamaba contra el auditor por no poner de manifiesto que la sociedad se encontraba en causa de disolución.

responsabilidad en la producción del daño por no poder precisar el grado de intervención de cada agente en el perjuicio causado. Es lo que la doctrina ha denominado como supuesto de responsabilidad solidaria impropia al imponer este tipo de responsabilidad en los casos en que en la producción del daño participan varios autores y no sea posible establecer las cuotas de participación de cada uno de ellos

Al objeto de evitar esa circunstancia consideramos conveniente que los principios que permitan individualizar la responsabilidad de los auditores se fijen por ley. En este sentido entendemos que los citados principios bien podrían tener cabida en el futuro Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas a que se refiere la Disposición Final Segunda de la Ley 12/2010 que el Gobierno está autorizado a aprobar en el plazo de un año. Hay que señalar al respecto que la delegación legislativa contenida en la citada Disposición confiere al Gobierno la facultad de regularizar, armonizar y aclarar los textos legales a refundir.

- La Recomendación de la Comisión Europea de 5 de junio de 2008 aboga por limitar la responsabilidad del auditor sólo en los casos en que éste no haya incumplido deliberadamente sus deberes. Sin embargo la Ley 12/2010 no hace ninguna distinción en función de si en la conducta del auditor ha habido o no dolo. De esta forma cabría entender que aunque la actuación del auditor haya sido fraudulenta su responsabilidad quedaría limitada debiendo individualizarse entre éste y el resto de los causantes del daño en base a no se sabe bien qué principios ya que como hemos comentado la norma no los determina. Esta interpretación de la norma, en los casos de actuaciones dolosas, podría quizá chocar en parte con lo dispuesto en el artículo 1.107 del Código Civil, Código al que el artículo 11.1 de la Ley 12/2010 se remite, y que sólo limita la responsabilidad para el deudor

de buena fe al señalar que: “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”; citándose que en los casos de dolo el deudor ha de responder de todos los daños y perjuicios “que conocidamente se deriven de la falta de cumplimiento de la obligación”.

- La Recomendación de la Comisión Europea de 5 de junio de 2008 aboga por limitar la responsabilidad sólo en los casos de auditorías de sociedades cotizadas mientras que la Ley 12/2010 no hace tal distinción. En este caso, a diferencia de los dos supuestos anteriores, no encontramos ningún problema en que la limitación de responsabilidad se extienda también a los auditores de sociedades no cotizadas.

1.2.2 Modificación del plazo de prescripción

Sin duda una de las modificaciones importantes introducidas por la Ley 12/2010 es que la acción para exigir responsabilidad prescribe a los 4 años contados desde la fecha del informe. Hay que destacar que el plazo de 4 años de prescripción para la responsabilidad de los auditores es ahora el mismo que el artículo 949 del Código de Comercio establece para la responsabilidad de los administradores, si bien para éstos la fijación del *dies a quo* se hace coincidir con el momento de su cese. En la normativa anterior a la Ley 12/2010 el plazo de prescripción, de acuerdo con los argumentos contenidos en la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2009, era de 15 años si se trataba de un supuesto de responsabilidad contractual en el que el actor es la propia sociedad auditada, por aplicación del artículo 1.964 del Código Civil. Sin embargo en los casos en los que el reclamante fuese un tercero, el plazo de prescripción era el que resultaba del artículo 1.968.2 del Código Civil que es el que regula la prescripción de las obligaciones derivadas de culpa o negligencia. El citado artículo establece un plazo de prescripción de un año, aunque eso sí



contado desde que el agraviado tuvo conocimiento del daño.

1.2.3 La responsabilidad del auditor de cuentas anuales consolidadas

El artículo 4.2 establece, de acuerdo con el mandato de la Directiva 2006/43/CE la responsabilidad plena del auditor de cuentas del grupo aunque no haya auditado todas y cada una de las cuentas anuales de las sociedades pertenecientes al perímetro de consolidación.

Se establece también, como novedad, que el auditor del grupo ha de efectuar una revisión del trabajo de auditoría de las cuentas individuales de las sociedades consolidadas que hayan sido auditadas por otros auditores

1.2.4 Aspectos que no cambian

Por un lado, cabe destacar que no se modifica el principio según el cual el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría responden solidariamente de los daños y perjuicios causados, si bien sólo hasta la cuota de responsabilidad que se les haya asignado. En este sentido la LAC sigue el modelo de responsabilidad solidaria que con carácter general se recoge en el artículo 11.2 de la Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales cuyo tenor literal es

“No obstante de las deudas sociales que se deriven de los actos profesionales propiamente dichos responderán solidariamente la sociedad y los pro-

fesionales, socios o no, que hayan actuado, siendo de aplicación las reglas generales de responsabilidad contractual o extracontractual que correspondan”.

Por otro, el artículo 42 del Reglamento de desarrollo de la Ley aprobado por Real Decreto 1636/1990 atribuye responsabilidad subsidiaria a los socios auditores que no hayan firmado el informe, estableciéndose que éstos responderán solidariamente entre ellos, frente a la sociedad y terceros.

Para hacer frente a las citadas responsabilidades el artículo 12 de la Ley de Auditoría de Cuentas establece la obligación de los auditores y sociedades de auditoría, de prestar fianza. La prestación de fianza se configura como un requisito indispensable para el ejercicio de la actividad de auditoría y su cuantía se fija en el artículo 35 del Real Decreto 1636/1990 en, como mínimo 300.000 euros por cada socio, más el 30% de la facturación que exceda de la cuantía equivalente a la de la fianza mínima, teniendo en cuenta para ello los datos de facturación del ejercicio anterior.

Por último, el artículo 271 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital establece que la legitimación para exigir a los auditores responsabilidad frente a la sociedad se regirá por lo que al efecto se establece para los administradores, lo que exige que el acuerdo se adopte en Junta General.

2. LA RESPONSABILIDAD CIVIL DE LOS AUDITORES PÚBLICOS

En nuestro Derecho se regulan 2 tipos diferentes de responsabilidad civil de las autoridades y los funcionarios públicos. Por un lado está la responsabilidad patrimonial regulada en los artículos 145 y 146 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Conviene precisar que este tipo de responsabilidad se encuentra prácticamente inédita en España pese a que desde la entrada en vigor de la Ley 4/1999 la Administración que ha sufrido un perjuicio en sus propios bienes y derechos, o que ha tenido que indemnizar a un particular, debe obligatoriamente de exigir a las Autoridades y el personal a su servicio la responsabilidad en que hubiesen incurrido si media dolo, o negligencia grave³.

Por otro lado está la responsabilidad contable regulada en la Ley General Presupuestaria y en las Leyes Orgánica (LOTUCU) y de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCU). En este tipo de responsabilidad civil, el Tribunal de Cuentas, dentro de los estrechos límites definidos por la regulación vigente, despliega una notable actividad en la exigencia de responsabilidad a autoridades y funcionarios por los daños causados por éstos a los caudales públicos.

De acuerdo con el artículo 163 de la LGP la auditoría pública se ejercerá sobre todos los órganos y entidades integrantes del sector público estatal, con la exclusión de las sociedades mercantiles estatales que de acuerdo con la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas hayan de someterse a auditoría privada. El ejercicio de la auditoría pública corresponde básicamente a los funcionarios que ocupan puestos de interventor en las diferentes Administraciones Públicas, así como, a nuestro juicio, también a los

titulares de la competencia de la función de fiscalización que corresponde al Tribunal de Cuentas⁴ y a los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas.

En la auditoría pública las personas que eventualmente pueden resultar dañadas como consecuencia de un ejercicio defectuoso de la misma, son esencialmente las propias Administraciones Públicas y también, aunque raramente, terceros. Normalmente en los casos en los que el perjudicado sea un tercero, la responsabilidad civil del auditor no será de naturaleza contable sino que se regirá por lo dispuesto en la Ley 30/1992. Piénsese, por ejemplo, en un caso en el que un auditor de una Intervención General de CC.AA, de un OCEX, o del propio Tribunal de Cuentas, incumple gravemente el deber de sigilo prescrito tanto en las Normas Técnicas de Auditoría como en el artículo 53.12 del Estatuto Básico del Empleado Público con la consecuencia de que se filtran determinados datos de particulares a los que se ocasiona daños patrimoniales o morales que la CCAA (si el auditor es de la Intervención) debe indemnizar, dando lugar, además, a que la Agencia de Protección de Datos imponga a la propia CCAA una sanción. Al margen de la posible responsabilidad disciplinaria del funcionario, en el caso de la indemnización, una vez pagada por la CCAA, ésta debería obligatoriamente actuar en vía de regreso contra el auditor (artículo 145.2 de la Ley 30/1992) y del mismo modo debería actuar en el caso de la sanción (artículo 145.3).

La cuestión que se plantea cuando el perjudicado es la propia Administración es si, como consecuencia de un incorrecto ejercicio de la auditoría de cuentas anuales de entidades del sector público, o de cualquiera de las auditorías públicas específicas, podría

³ Véase los trabajos de Doménech Pascual, G. en “Por qué la Administración nunca ejerce la acción de regreso contra el personal a su servicio”. InDret Revista para el Análisis del Derecho, Abril de 2008 y en “¿Deberían las autoridades y funcionarios públicos responder civilmente por los daños causados en el ejercicio de sus cargos?” Revista de Administración Pública nº 180, (2009)

⁴ La responsabilidad civil de sus miembros no será de naturaleza contable ni patrimonial ya que el propio Tribunal, o la Administración perjudicada debe plantear directamente su pretensión de indemnización ante el Tribunal Supremo, artículo 35 de la LOTUCU.

el auditor incurrir en responsabilidad al producirse un menoscabo directo o indirecto de los caudales públicos o a que no pueda conseguirse el resarcimiento de los daños causados por terceros. Piénsese por ejemplo en incumplimientos de la normativa presupuestaria que han dado lugar a pagos indebidos que negligentemente no han sido advertidos en el informe adicional al de auditoría de cuentas; o una auditoría de perceptores de subvenciones en la que el auditor, negligentemente, no pone de manifiesto las irregularidades cometidas por el beneficiario lo que impide lógicamente que la Administración obtenga el correspondiente reintegro y además posibilita que dicho beneficiario fraudulento pueda seguir obteniendo subvenciones que también defrauda. ¿Incorre el auditor en responsabilidad? Caso de que así sea ¿de qué tipo? además, dicha responsabilidad ¿será directa o subsidiaria?

2.1 ¿Puede el auditor público incurrir en responsabilidad contable? Análisis de la LOTCU y la LFTCU

Si bien no encontramos en la base de datos de jurisprudencia del Tribunal de Cuentas casos de responsabilidad contable derivados del ejercicio de la actividad de auditoría pública y control financiero, cabe señalar que a nuestro juicio, del examen de la LOTCU y LFTCU, y a tenor del concepto amplio de cuenta y gestor público que maneja la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas, puede deducirse que el auditor público podría incurrir en responsabilidad contable, responsabilidad que normalmente será subsidiaria, pero que también pudiera ser directa.

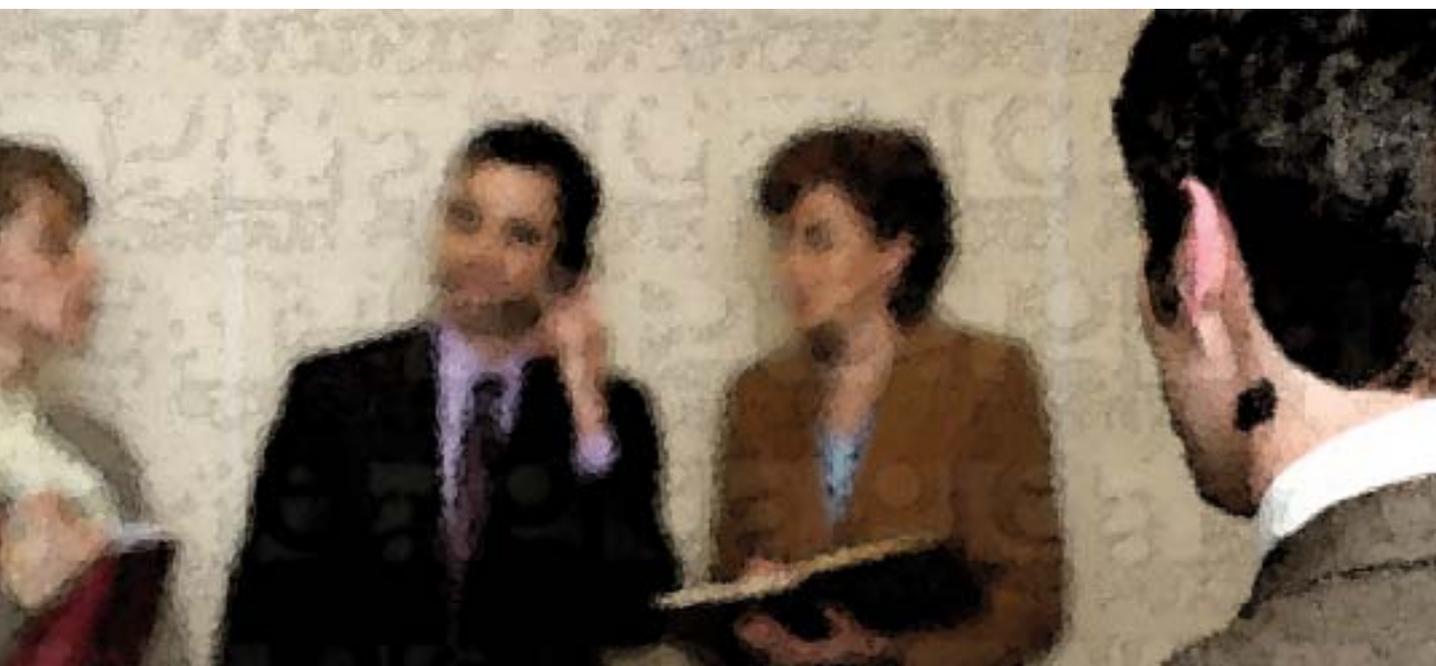
En efecto, los cuentadantes deben rendir sus cuentas acompañadas del informe de auditoría (artículo 139 de la LGP). Además hay que destacar, por un lado, que la auditoría pública, incluso la de cuentas anuales, va más allá de la verificación de si las cuentas anuales expresan o no la imagen fiel ya que el propio artículo 167 de la LGP señala como finalidad de ésta la verificación de si la ejecución del presupuesto se ha realizado conforme a las normas

presupuestarias y contables que resulten de aplicación. De esta forma los errores e incumplimientos de la normativa presupuestaria se han de poner de manifiesto, en el propio informe de auditoría⁵ si se superan los umbrales de materialidad; o en el informe adicional si no se superan y por tanto no afectan a la imagen fiel, junto con las debilidades de control interno y cualquier incumplimiento normativo que se considere relevante⁶. Por otro lado la auditoría pública incluye junto a la auditoría de cuentas anuales, las auditorías específicas como son: las de cumplimiento, operativas, de contratos programa y seguimiento de planes de equilibrio financiero, de planes iniciales de actuación, de la cuenta de los tributos estatales y de privatizaciones. En lo que al control externo se refiere las Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas distingue entre fiscalizaciones de cumplimiento, financieras, de sistemas y procedimientos y operativas

La LOTCU, artículos 42 y 43, regula 2 tipos de responsabilidad: directa y subsidiaria. El responsable directo puede incurrir en la conducta propia del autor o del partícipe, en sus modalidades de inducción, cooperación o encubrimiento. La autoría, de acuerdo con los principios del Derecho Penal del que según la Sentencia de 9 de septiembre de 1987 toma sus criterios el artículo 42 de la LOTCU, es la realización del hecho que causa el daño, pudiendo ser inmediata (una sola persona realiza por sí la infracción contable), mediata (el autor de la infracción actúa valiéndose de otra persona que actúa como instrumento, bien sobre la base del error bien por el empleo de la violencia física o moral); o coautoría (se lleva a cabo conjuntamente con otros autores). El partícipe, por el contrario, no es el autor, pero su conducta favorece el que el daño se produzca. Las formas típicas de la participación son la inducción a otro a la realización de la conducta dañosa, el encubrimiento y la complicidad en la que se pueden dar, tanto la cooperación necesaria, en la que se coopera

⁵ Norma Técnica de Auditoría aprobada por Resolución de la IGAE de 08/03/2005.

⁶ Norma Técnica de Auditoría aprobada por Resolución de la IGAE de 25/09/2002.



con un acto sin el cual no se habría producido el daño a los caudales públicos; como la cooperación no necesaria, en la que se coopera en la producción del daño con un acto que no es imprescindible para la producción del mismo

La responsabilidad contable del auditor público, a nuestro juicio, nunca podría ser una responsabilidad de autor ya que no tiene a su cargo el manejo de fondos públicos, es decir no es un gestor, por lo que sus acciones u omisiones no dañan los caudales públicos porque él no los gestiona; él simplemente los audita *a posteriori*. Es por ello que su responsabilidad podría ser únicamente la propia del partícipe (seguimos aquí, básicamente a Cortell Giner Roberto⁷) pudiendo incurrir en:

a) Responsabilidad directa si ha actuado dolosamente como inductor, cómplice o cooperador en la comisión de la infracción contable. Esto es, si de acuerdo con el artículo 42 de la LOTCU, con su conducta ha forzado o inducido a ejecutar o

cooperado en la comisión de los hechos o participado con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución.

b) Responsabilidad subsidiaria, cuando de acuerdo con el artículo 43 de la LOTCU haya dado lugar, sin mediar dolo pero con culpa o negligencia grave⁸ a que los caudales públicos resulten menoscabados o a que no pueda conseguirse el resarcimiento total o parcial de las responsabilidades directas, pero en todo caso sin actuar como partícipe.

Básicamente, a nuestro juicio, la responsabilidad subsidiaria del auditor en el ejercicio del control financiero y la auditoría pública se produciría por el hecho de que con su actuación, al no poner de manifiesto hechos que pudieran ser constitutivos de responsabilidad, “pudiera favorecer” la prescripción de la responsabilidad directa. También podría darse si en el control financiero no se detectan los daños y el autor de los mismos

⁷ Véase su trabajo “Aspectos críticos de la responsabilidad contable”. Revista de *Auditoría Pública* N° 43 (2007).

⁸ La jurisprudencia del Tribunal de Cuentas, por todas la Sentencia 11/2004 equipara la diligencia exigible al gestor público con la que con carácter general exige el artículo 1.104 del Código Civil por lo que en principio la mera infracción de la norma presupuestaria presupone la culpa grave por lo que, si se dan el resto de requisitos, nacería la responsabilidad contable.

fallece, de forma que aunque su responsabilidad no ha prescrito, la obligación de indemnizar no se trasmite a los causahabientes al no haber sido declarada con anterioridad al óbito, o al menos con anterioridad a éste el causante no había sido demandado o no se habían ya iniciado diligencias preliminares o actuaciones previas (Sentencia del Tribunal de Cuentas 15/2007 que rectifica otras, por todas la Sentencia 14/1994, que establecían que la responsabilidad contable no declarada antes del fallecimiento del causante no se trasmite a los herederos ya que por sus carácter subjetiva y personalísima, al exigir dolo, culpa o negligencia grave, sólo puede imputarse al autor).

No obstante lo señalado en el párrafo anterior hay que destacar que es dudoso que quepa exigir a un auditor público responsabilidad subsidiaria porque en el ejercicio del control financiero o la auditoría no advirtiera los daños y esa circunstancia haya favorecido la prescripción, o la no declaración de responsabilidad de una persona fallecida. En efecto un principio básico de la institución de la responsabilidad subsidiaria es que no es autónoma, de forma que para que pueda declararse ésta se precisa la existencia de responsabilidades directas. Lo que se plantea es si se pueden declarar o no responsabilidades directas ya prescritas, sobre todo a tenor de que el artículo 15 de la LGP señala que la prescripción de los derechos de la Hacienda Pública se aplicará de oficio. Si la respuesta es afirmativa, es evidente que la prescripción favorece al responsable directo que no estará obligado a indemnizar a la Hacienda Pública, pero no al subsidiario que sí debería hacerlo (si su responsabilidad no ha prescrito) y contra el que se podría dirigir el proceso contable, ya que hay una responsabilidad directa declarada que no puede hacerse efectiva.

Por último cabe señalar, respecto a la tesis aquí mantenida de que sólo cabría la imputación de responsabilidad directa a quien no gestiona directa-

mente los caudales públicos, sólo si ha actuado con la intencionalidad propia del dolo, siendo en otro caso la responsabilidad exigible subsidiaria, que lo cierto es que la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas viene manteniendo la responsabilidad directa, por ejemplo de los interventores, tanto si en su actuación se aprecia la intencionalidad propia del dolo como si solamente se aprecia negligencia grave. Sobre esta base la distinción entre responsabilidad directa y subsidiaria estaría en que para esta última no se precisa la gravedad de la culpa (Sentencia 15/2001)⁹ por lo que cualquier tipo de negligencia, también la leve o levísima, la produce.

2.1.1 Los artículos 177 y 179 de la LGP

Como hemos analizado, en principio, de la normativa y jurisprudencia del Tribunal de Cuentas cabría deducir la posibilidad de que los auditores incurran en responsabilidad contable en el ejercicio del control financiero permanente y la auditoría pública. Sin embargo el artículo 177 de la LGP al regular los hechos que pueden generar responsabilidad se refiere exclusivamente a hechos de autor: a) haber incurrido en alcance o malversación, b) administrar los recursos y demás derechos (...), c) comprometer gastos, liquidar obligaciones... d) dar lugar a pagos reintegrables e) no justificar la inversión de los fondos... f) cualquier otro acto o resolución con infracción de esta ley cuando concurren los requisitos de su artículo 176.

Únicamente se reconoce la posibilidad de exigencia de responsabilidad contable de quien no es autor en el artículo 179 de la LGP que regula la responsabilidad contable de los interventores y ordenadores de pagos. En relación a los interventores el artículo 179 limita su responsabilidad exclusivamente en lo que se refiere al ejercicio de la función interventora, y únicamente respecto a los extremos a los que ésta se extiende, por lo que la actividad de auditoría y control financiero no sería susceptible de generar responsabilidad contable Esta mención que hace

⁹ Véanse también las Sentencias de 9 de septiembre de 1987 y 26 de marzo de 1993.

la LGP supone una novedad ya que en el antiguo Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, artículo 142.1, vigente hasta el 31 de diciembre de 2004¹⁰, no se hacía tal precisión, de forma que cabría entender que el interventor no sólo podría incurrir en responsabilidad en el ejercicio de la función interventora, sino también en la de control financiero y auditoría.

Lo primero que hay que plantearse es si hay o no una reserva de ley orgánica en la regulación de la responsabilidad contable¹¹. En efecto, al regularse parcialmente la responsabilidad contable en una Ley orgánica, artículos 15 y 38 a 43 de la LOTCU, puede plantearse si se ha producido una “congelación de rango” que impide a una Ley ordinaria, como es la LGP, regular como lo hace, los distintos supuestos de responsabilidad contable.

El artículo 136 de la Constitución reserva a una Ley orgánica exclusivamente la regulación de la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas. Esta reserva, a nuestro juicio, no incluye la regulación concreta de la responsabilidad contable. En este sentido hay que destacar que de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Constitucional 5/1981 las materias que la Constitución reserva a las leyes orgánicas han de ser interpretadas de manera restrictiva. Al margen de lo anterior queremos destacar que en nuestra opinión los artículos 15 y 38 a 43 de la LOTCU no producen la congelación de rango, a favor de Ley orgánica, de la regulación de la responsabilidad contable. La Sentencia del Tribunal Constitucional antes citada establece con claridad que la reserva de ley orgánica no puede interpretarse de forma tal que cualquier materia ajena a dicha reserva por el hecho de estar incluida en una

Ley orgánica haya de gozar definitivamente del efecto de congelación de rango.

Hecha la precisión de que una Ley ordinaria, como es la LGP, puede regular los aspectos relativos a la responsabilidad contable, nuestra opinión es que al ser la LGP una Ley posterior, su contenido es el que debe prevalecer¹² por lo que el ejercicio por los interventores del control financiero permanente y la auditoría pública no generaría responsabilidad contable. Esto desde luego no supone que los auditores gocen de una especie de impunidad ya que su responsabilidad civil, si se dan los requisitos previstos en el artículo 145 de la Ley 30/1992, se exigiría con arreglo a lo establecido en dicho artículo de acuerdo con el procedimiento establecido en el Real Decreto 429/1993 por el que se aprueba el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial; aunque eso sí, como ya se ha dicho, este tipo de responsabilidad, no ya de los auditores públicos sino de cualquier empleado o autoridad pública se encuentre prácticamente inédita.

CONCLUSIONES

Hasta ahora el auditor privado respondía, por los daños ocasionados a la sociedad auditada y a terceros de manera solidaria e ilimitada. Este hecho provocaba que el perjudicado dirigiera su pretensión de indemnización, no contra los administradores que formularon los estados financieros erróneos, o la sociedad que los aprobó en junta general; sino contra el auditor, y ello por el simple hecho de su mayor solvencia patrimonial al tener que prestar obligatoriamente fianza para el ejercicio de su actividad. Esta circunstancia provocaba, entre otras consecuencias, un aumento de las primas de seguro de

¹⁰ El Título VII de la LGP entró en vigor el 1 de enero de 2005 (Disposición Final 5ª).

¹¹ Seguimos aquí, básicamente, los postulados de Casana Merino, F. en su trabajo “La responsabilidad contable: Naturaleza jurídica y elementos que la integran”. IEF 2005.

¹² Esta es también la conclusión a la que llega Pascual García, J. si bien no al analizar este caso concreto sino el que se refiere a la discrepancia entre la LGP y la legislación del Tribunal de Cuentas en lo relativo a la responsabilidad solidaria o mancomunada cuando no hay dolo. Véase la página 929 de “Régimen Jurídico del Gasto Público. Presupuestación, ejecución y control” BOE 5ª Edición 2009.



responsabilidad civil de los auditores que incidía de forma negativa, como constata la propia Comisión Europea, en el mercado de la auditoría.

Nuestro ordenamiento jurídico, con la entrada en vigor de la Ley 12/2010 que 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. El nuevo modelo de responsabilidad ha de ser bienvenido, si bien se aprecia que 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.

Al margen de lo anterior, la Comisión recomendaba que se fijasen los principios que garantizaran que los auditores respondiesen sólo dentro de los límites de su contribución al daño, cosa que no hace la Ley 12/2010 por lo que no hay que descartar que en tanto que el legislador no fije dichos principios en realidad nada cambie y los jueces sigan aplicando la doctrina ya consolidada del Tribunal Supremo de atribuir responsabilidad ilimitada a los auditores,

absteniéndose de individualizar la responsabilidad en la producción del daño por no poder precisar el grado de intervención de cada agente en el perjuicio causado.

En cuanto a la responsabilidad del auditor público, cabe decir que desde la entrada en vigor de la LGP los funcionarios que ocupan puestos de interventor únicamente pueden incurrir en responsabilidad contable en el ejercicio de la función interventora por lo que la responsabilidad en que podrían incurrir en el ejercicio de la actividad de auditoría y control financiero no sería de naturaleza contable, sino patrimonial, cuya regulación encontramos en los artículos 145 y 146 de la Ley 30/1992. Este tipo de responsabilidad, pese a las modificaciones introducidas por la Ley 4/1999 se encuentra prácticamente inédita, no ya respecto de los auditores públicos, que lo está; sino en general respecto de cualquier empleado o autoridad pública. Es por ello que debe reconocerse a la jurisdicción contable, al margen de las críticas que puedan realizarse, el hecho de que en la actualidad es prácticamente la única garantía de que la Administración pueda resarcirse de los daños y perjuicios ocasionados por actuaciones dolosas o gravemente culposas de sus autoridades y empleados públicos.

BIBLIOGRAFÍA

Casana Merino, Fernando (2005); “La responsabilidad contable: Naturaleza jurídica y elementos que la integran”. IEF

Cortell Giner, Roberto P. (2007); “Aspectos críticos de la responsabilidad contable” *Revista de Auditoría Pública* nº 43.

Doménech Pascual, G. (2008); “Por qué la Administración nunca ejerce la acción de regreso contra el personal a su servicio”. *InDret* Revista para el Análisis del Derecho. Abril.

Doménech Pascual, G. (2009); “¿Deberían las autoridades y funcionarios públicos responder civilmente por los daños causados en el ejercicio de sus cargos?”. *Revista de Administración Pública* nº 180.

Pascual García, J. (2009); “Régimen Jurídico del Gasto Público. Presupuestación, Ejecución y Control”. Editorial BOE. 5ª Ed.