

La renuncia al cargo de auditor de cuentas: circunstancias justificativas y consecuencias jurídicas de la renuncia (*)

SUMARIO: I. CONSIDERACIONES GENERALES. II.—CIRCUNSTANCIAS QUE PUEDEN CONSIDERARSE SUFICIENTES PARA EL DESISTIMIENTO DEL CONTRATO POR EL AUDITOR: 1. SUPUESTOS DE IMPOSIBILIDAD FÍSICA DE CUMPLIMIENTO DEL CONTRATO. 2. SUPUESTOS DE DESISTIMIENTO DERIVADOS DE LA NECESIDAD DE ATENDER EL CUMPLIMIENTO DE OTROS DEBERES. 3. SUPUESTOS FUNDADOS EN ALGUNA CAUSA DE INCOMPATIBILIDAD. 4. SUPUESTOS EN QUE SE MANIFIESTA UNA «POLÍTICA INQUIETANTE» DE LA SOCIEDAD. 5. SUPUESTOS EN QUE SE MANIFIESTA UNA PERTURBACIÓN DE LAS RELACIONES DE CONFIANZA ENTRE EL AUDITOR Y LOS ADMINISTRADORES DE LA SOCIEDAD AUDITADA. 6. SUPUESTOS EN QUE SE MANIFIESTAN INCUMPLIMIENTOS DE LOS DEBERES DE COOPERACIÓN POR PARTE DE LA SOCIEDAD. 7. SUPUESTOS DE AUSENCIA DE REGISTROS CONTABLES ADECUADOS. 8. PONDERACIÓN DEL PERÍODO DE AUDITORÍA EN QUE SE PUEDA PRODUCIR UNA CAUSA DE RESOLUCIÓN O DE DESISTIMIENTO.—III. CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE LA TERMINACIÓN UNILATERAL DEL CONTRATO: 1. SUPUESTOS EN QUE LA TERMINACIÓN DEL CONTRATO RESULTA PROCEDENTE. 2. SUPUESTOS EN QUE LA TERMINACIÓN DEL CONTRATO NO RESULTA PROCEDENTE. 3. LA INSCRIPCIÓN DE LA TERMINACIÓN DEL CONTRATO EN EL REGISTRO MERCANTIL. 4. SUSTITUCIÓN DEL AUDITOR QUE PONE FIN A SU RELACIÓN CON LA SOCIEDAD.

I. CONSIDERACIONES GENERALES

La naturaleza jurídica de la relación contractual que media entre la sociedad y el auditor de cuentas (1) y la singularidad de la función que el Orde-

(*) Escrito para los «Estudios jurídicos en memoria del profesor don Manuel Broseta Pont».

(1) Sobre la naturaleza jurídica de la relación entre la sociedad y el autor, v. en esta misma obra AURELIO MENÉNDEZ, *El contrato de auditoría y la terminación unilateral del mismo por el auditor*.

namiento encomienda a los auditores suscitan numerosas cuestiones en materia de extinción de la relación sociedad-auditor. No es nuestro propósito abordar aquéllas que derivan de la finalización del plazo establecido en su nombramiento o la eventual prórroga del mismo, ni tampoco aquellas otras que, sin duda, puede plantear la revocación del nombramiento por la sociedad (2). Nuestro estudio se centra únicamente, en efecto, en la hipótesis de terminación de esa relación por iniciativa unilateral del auditor ante la imposibilidad de desarrollar su función por causas ajenas a su voluntad y, aun dentro de esa perspectiva, prescinde de la consideración de la admisibilidad misma de la renuncia para detenerse en el análisis de aquellas concretas circunstancias que pueden considerarse suficientes a efectos de estimar con fundamento la concurrencia de dicha imposibilidad. Mas antes de analizar esa particular fenomenología o, al menos, los grupos de casos más significativos en que podría identificarse una imposibilidad de realizar la auditoría por causas ajenas a la voluntad del auditor, conviene establecer algunas premisas generales que han de tenerse en cuenta para su valoración.

La primera de ellas viene sugerida por la finalidad de la verificación de cuentas, que impone una valoración muy ajustada de lo que haya de entenderse por inexigibilidad de una conducta distinta. Los intereses en juego —privados y públicos— reclaman, en efecto, una estricta delimitación de los supuestos que se abren a la terminación del contrato por parte del auditor, pues de lo contrario la estabilidad del cargo —de la que en buena medida dependen la independencia e imparcialidad del auditor— quedaría seriamente socavada (3). Parece claro, en efecto, que una interpretación generosa de la normativa conduciría a ofrecer al auditor que encuentre ciertas dificultades por parte de los administradores una vía fácil para eludir el cumplimiento de su función y de sus obligaciones. Y lo que es más importante, podría incentivar conductas obstruccionistas de los administradores encaminadas precisamente a provocar la dimisión del auditor, lo que, a la postre, equivaldría a dejar en sus manos la selección de un «auditor de confianza».

La segunda premisa de la que hay que partir viene dada por la específica naturaleza de la «obra» objeto del contrato de auditoría. En este aspecto ha

(2) Sobre estas cuestiones, v. recientemente ILLESCAS, «Auditoría, aprobación, depósito y publicidad de las cuentas anuales», en *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles*, de URÍA-MENÉNDEZ-OLIVENCIA (dirs.), VIII, 2.º, Madrid 1993, págs. 53 y sigs. También, OTERO RUBÍN, «La revocación de los auditores: la justa causa», en *La Ley*, núm. 3.216, 12 de marzo de 1993.

(3) Véase en este sentido KROPFF, en *Aktiengesetz. Kommentar*, de GESSLER-HEFER-MEHL-ECKARDT-KROPFF, III, München, 1973, S. 163, 43, pág. 427; en contra, PONTAVICE, «Comentario a la sentencia del Tribunal de Nîmes de 27-III-1973», en *Rev. Soc.*, 1974, pág. 331, quien inexplicablemente afirma la conveniencia de facilitar la salida del auditor a fin precisamente de garantizar su independencia y eficacia, con el dudoso y discutible argumento de que retenerlo en la sociedad contra su voluntad le haría desinteresarse de su labor de control, en perjuicio de la sociedad y de terceros.

de tenerse presente que la prestación a realizar por el auditor consiste en la emisión de un informe que, si bien originariamente está encaminado a manifestar una opinión técnica (esta idea aparece subrayada en el art. 1.1 del Reglamento de la Ley de Auditoría y Contabilidad —RAC—), puede perfectamente concluirse con la denegación de aquella opinión (arts. 2.3 de la Ley de Auditoría y Contabilidad —LAC—, 5.3 del RAC y punto 3.6.10 de las Normas Técnicas de Auditoría de Cuentas —NTAC—). Por tanto, la imposibilidad de la prestación ha de valorarse en dos momentos distintos: en el momento inicial habrá que determinar si existen perspectivas para la emisión de un informe con opinión; en el momento final sólo será preciso determinar si es posible emitir un informe, con opinión o sin opinión. Esta precisión será especialmente útil, como veremos, para la valoración de las hipótesis más problemáticas.

En todo caso, el punto de partida lo constituye la observación de que el contrato de auditoría sólo puede ser terminado por iniciativa del auditor en aquellos casos en que la prestación haya devenido imposible por causas independientes de su voluntad. Ciertamente, el concepto de imposibilidad debe comprender incluso ciertas hipótesis en que las dificultades para el cumplimiento de la prestación sean de tal naturaleza que, de acuerdo con los dictados de la buena fe, resulte inexigible la continuación de la tarea (4). Y es justamente el análisis de las más representativas de dichas hipótesis el que ocupará nuestra atención en las páginas siguientes.

II. CIRCUNSTANCIAS QUE PUEDEN CONSIDERARSE SUFICIENTES PARA EL DESISTIMIENTO DEL CONTRATO POR EL AUDITOR

1. SUPUESTOS DE IMPOSIBILIDAD FÍSICA DEL CUMPLIMIENTO DEL CONTRATO

La primera hipótesis concreta que procede contemplar nos la ofrecen los casos de *fallecimiento, enfermedad prolongada, incapacidad transitoria, etc.* Se trata de los supuestos paradigmáticos de la imposibilidad y, por tanto, no suscitan mayores dudas en su consideración (v. art. 1.595, I y III, del Código Civil). En el caso de que la imposibilidad tenga un carácter meramente temporal, para determinar su fuerza liberatoria será preciso verificar si la misma «frustra el fin del negocio» (5). Y en el contrato de

(4) Sobre la inadmisibilidad de la renuncia unilateral *ad nutum* y la fundamentación legal de una admisibilidad de las renunciaciones basadas en causa justificada, v. ampliamente AURELIO MENÉNDEZ, *El contrato de auditoría...*, cit.

(5) Cfr. DIEZ-PICAZO, *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, I, Madrid 1972, págs. 683-684.

auditoría a que nos venimos refiriendo, en el que el término de finalización de la obra tiene carácter esencial (v. arts. 171 y 210 de la LSA), el fin del negocio se frustrará siempre que el informe del auditor no pueda estar listo para la época de la convocatoria de la Junta general ordinaria llamada a deliberar sobre las cuentas anuales (v. arts. 95 y 212 de la LSA) (6).

Conviene tener en cuenta, no obstante, que las hipótesis de imposibilidad en sentido estricto que han sido consideradas no son de aplicación, en principio, a las personas jurídicas (aunque naturalmente podría pensarse en la disolución, quiebra, etc., de la sociedad de auditoría). Pero en este caso la cuestión puede plantearse en relación con aquellos supuestos en que la indisposición del auditor asignado a la empresa de que se trate ponga a la sociedad de auditoría, dada la programación general de sus actividades, en graves dificultades para poder sustituirle y atender al compromiso. Con todo, a nuestro juicio, esta circunstancia no autoriza la terminación del contrato. La distribución de riesgos inherentes al contrato de obra significa que el auditor ha de asumir todas las eventualidades y contingencias que se sitúan en el área que le incumbe y, por consiguiente, que ha de soportar el riesgo de que las mismas puedan llegar a producirse.

2. SUPUESTOS DE DESISTIMIENTO DERIVADOS DE LA NECESIDAD DE ATENDER EL CUMPLIMIENTO DE OTROS DEBERES

Algo más problemáticos son los casos en que el auditor se ve en la necesidad de abandonar su trabajo para atender al cumplimiento de otros deberes más elevados. Las hipótesis más características nos las proporcionan los deberes constitucionales derivados del ejercicio de un cargo público o del servicio militar (arts. 23.2 y 30 de la Constitución). Pero existen o pueden existir muchos otros casos, que llegan incluso a los deberes morales y familiares (v.gr., la muerte del padre del auditor que le obliga a hacerse cargo del negocio familiar), merecedores del mismo tratamiento. A nuestro modo de ver, en todos estos supuestos ha de admitirse resueltamente el derecho del auditor a desistir del contrato, a pesar de las dudas que inicialmente pudiera suscitar su admisibilidad. Y la razón se halla precisamente en que al auditor no le es exigible, de acuerdo con los dictados de la buena fe (inexigibilidad *ex bona fidei*), continuar la ejecución de la obra (7). En efecto, el sacrificio de deberes más altos —según ha tenido

(6) Sobre el plazo para emisión y entrega del informe de auditoría, v. ILLESCAS, *Auditoría, aprobación...*, cit., págs. 138 y sigs.

(7) Cfr. JORDANO FRAGA, *La responsabilidad contractual*, Madrid 1987, pág. 184, nota 179 e *ibid.* más indicaciones.

ocasión de apuntar nuestro Tribunal Supremo— hace inexigible la obligación pendiente (V. STS 9-XI-1949).

3. SUPUESTOS FUNDADOS EN ALGUNA CAUSA DE INCOMPATIBILIDAD

Tampoco suscitan mayores dificultades *los casos en que sobreviene alguna de las causas de incompatibilidad establecidas por la ley* (v. arts. 8.2 de la LAC y 37-39 del RAC). En tales supuestos la doctrina generalizada admite que el auditor tiene el derecho —y el deber— de poner fin a su vínculo con la sociedad (8). Esta conclusión no parece discutible, máxime si tenemos en cuenta que la continuación en el cargo por persona incompatible constituye una infracción administrativa [v. arts. 16.2.d) de la LAC y 48.d) del RAC]. El supuesto, en la medida en que se traduce en un caso de incapacidad legal, encaja dentro del ámbito del artículo 1.595, III del Código Civil. Es preciso, no obstante, que el auditor no incurra voluntariamente en la causa de incompatibilidad, pues de lo contrario la imposibilidad le sería imputable y, en consecuencia, debería indemnizar a la sociedad (v. arts. 1.105 y 1.182 del CC). Sin embargo, la incompatibilidad no le será imputable en los casos, sin duda los más frecuentes, en que no le resulta exigible impedir que se produzca el evento en que se funda. Así, por ejemplo, si el auditor encuentra una buena oportunidad para adquirir un paquete de acciones de la sociedad auditada y cierra la operación, o si contrae matrimonio con un accionista de la misma o se le ofrece en ella un puesto de trabajo en condiciones ventajosas, no puede estimarse que haya obrado ilegítimamente. Naturalmente, si se prueba la existencia de una conexión causal directa entre la producción del evento y el deseo de relevarse de la obligación asumida incurrirá en responsabilidad.

Distinta es, en cambio, la hipótesis de incompatibilidad originaria, que da lugar a la nulidad absoluta del contrato (art. 1.271 del CC). El supuesto se produce cuando el auditor conocía su incompatibilidad en el momento de contratar y no advirtió de ello a la sociedad. En ese caso, en la medida en que ha obrado con reticencia (dolo negativo), está obligado a indemnizar a la sociedad el interés negativo (es interesante en este contexto el punto 1.3.7 de las NTAC).

Los problemas fundamentales no se plantean, sin embargo, con las causas de incompatibilidad típicas, sino con las que podríamos denominar atípicas, es decir, con aquellas que tienen lugar siempre que sobreviene alguna circunstancia que pueda poner en entredicho la independencia, entendida según se desprende del art. 36.3 del RAC— como aquella situación de «ausencia de

(8) Véase, entre tantos otros, KROPFF, *Aktiengesetz...*, cit, III, S 163, 43, pág. 428.

intereses o influencias que pueden menoscabar la objetividad del auditor» (v., para algunos ejemplos, art. 36.3 del RAC y punto 1.3 de las NTAC). No obstante, a nuestro modo de ver, estos supuestos deben equipararse a los específicamente previstos por la ley. Si la auditoría de cuentas —por imperativo del art. 8.1 de la LAC— debe realizarse en el marco de una situación de plena independencia, ha de estimarse que cualquier causa que la ponga seriamente en entredicho justifica de manera suficiente la terminación del contrato por parte del auditor (9).

4. SUPUESTOS EN QUE SE MANIFIESTA UNA «POLÍTICA INQUIETANTE» DE LA SOCIEDAD

Más complejas se nos presentan, en cambio, *las hipótesis que podríamos calificar de «política inquietante» de la sociedad*. Bajo este rótulo se puede agrupar una serie heterogénea de casos —prácticas financieras irregulares en situación de sobreendeudamiento, medidas de inversión extravagantes por parte de empresas en dificultades, etc.—, cuyo común denominador viene dado por la previsión de un desastre o un riesgo inminentes. A nuestro juicio, sin embargo, ninguna circunstancia de este tipo autoriza al auditor a resolver su compromiso. En este sentido, el hecho de que el auditor desaprobe personalmente la gestión empresarial e incluso la circunstancia de que se encuentre en una posición incómoda frente al modo en que ha sido desarrollada no impiden en absoluto el cumplimiento de su cometido y, sobre todo, no pueden justificar un abandono de la función que legalmente tiene encomendada. Todas estas hipótesis, pues, no configuran una causa fundada para el desistimiento unilateral por parte del auditor (10).

5. SUPUESTOS EN QUE SE MANIFIESTA UNA PERTURBACIÓN DE LAS RELACIONES DE CONFIANZA ENTRE EL AUDITOR Y LOS ADMINISTRADORES DE LA SOCIEDAD AUDITADA

Desde otra perspectiva, resultan de difícil valoración *los casos en que se registran diferencias personales con los administradores de la sociedad*

(9) En esta dirección, que propende hacia una interpretación amplia de la «incompatibilidad profesional», se orienta, por lo demás, la doctrina mayoritaria: v., entre otros, KROPFF, *Aktiengesetz...*, cit., III, S 163, 25-28, págs. 419-421; CLAUSSEN, en *Kölner Kommentar zum Aktiengesetz*, II, 1, Köln-Berlin-Bonn-München, 1978, S 163, 28, pág. 160; etc.

(10) En contra, sin embargo, se manifiesta un importante sector de la doctrina francesa: v., entre otros, HEMARD-TERRE-MABILAT, *Sociétés commerciales*, II, París 1974, pág. 761; PONTAVICE, «Comentario a la sentencia del Tribunal de Nîmes...», cit., págs. 334-335.

auditada que determinan una seria perturbación de las relaciones de confianza. Un autorizado sector de la doctrina viene estimando, en efecto, que en estos supuestos, y de acuerdo con las exigencias de la buena fe, el auditor no debe considerarse obligado a continuar en el desarrollo de su cometido y que, por ello, el motivo que haya dado lugar a la ruptura de confianza puede estimarse causa bastante para renunciar a la auditoría (11). A nuestro juicio, sin embargo, estas precisiones son merecedoras de alguna matización, pues si bien es cierto que, en términos generales, la buena fe ampara la terminación de los contratos de obra cuando las diferencias personales han dañado seriamente la relación de confianza, en el caso que nos ocupa ese amparo debe ceder frente a las exigencias institucionales del sistema de verificación contable.

En este sentido es preciso tener presente que la misión del auditor es censurar las cuentas preparadas por los administradores. Y que si en el desarrollo de esta tarea es ciertamente deseable la existencia de un clima de recíproca confianza, la confianza no es, sin embargo, una circunstancia esencial e indispensable para el desempeño de las funciones de control. Los conflictos con los administradores no pueden, por ello, justificar la dimisión del auditor, puesto que, de otro modo, la auditoría, como instrumento de control externo, quedaría privada de buena parte de su sentido (12). La buena fe no puede, por consiguiente, ser invocada eficazmente por el auditor para desistir de la relación contractual establecida con la sociedad auditada cuando haya quebrado el clima de confianza en que normalmente se desarrollarán sus relaciones con los administradores de la misma, pues a la conveniencia de que ese clima permanezca se sobrepone en este caso la función propia de la verificación contable en beneficio de los intereses de socios y terceros, e incluso en interés público, como valor prevalente que en este caso ha de ser preservado. En este aspecto, nos parecen especialmente ilustrativas las siguientes palabras que extraemos de una ya vieja Instrucción de la «Commission des Opérations de Bourse» francesa, relativa a la auditoría de las sociedades cotizadas:

«Des rapports confiants entre les dirigeants sociaux et les commissaires aux comptes facilitent l'accomplissement de la mission, mais leur disparition ne justifie pas la démission des commissaires

(11) Así, por ejemplo, BRÖNNER, en *Aktiengesetz. Grosskommentar*, 3.^a edición, II, Berlín 1970, S 163, 14, pág. 600; CLAUSSEN, *Kölner Kommentar...*, cit., II, 1, S 163, 20, pág. 158; y en cierto modo esta solución parece presuponerla, por exclusión, el nuevo S 318 VI del HGB cuando señala que «las diferencias de criterio sobre el contenido de la opinión» no pueden reputarse justo motivo para el desistimiento.

(12) Véase en este sentido KROPFF, *Aktiengesetz...*, cit., III, S 163, 43, pág. 428.

à un moment où leur intervention devient peut-être plus nécessaire» (13).

6. SUPUESTOS EN QUE SE MANIFIESTAN INCUMPLIMIENTOS DE LOS DEBERES DE COOPERACIÓN POR PARTE DE LA SOCIEDAD

No menos problemáticos son los supuestos en que la sociedad se resiste a dar información a los auditores o les retiene la documentación y, en general, toda la fenomenología de las prácticas *obstruccionistas*. Estos casos han de analizarse, a nuestro juicio, desde la perspectiva de las llamadas «cargas del acreedor».

Como es sabido, el acreedor tiene la carga de cooperar o colaborar con el deudor a fin de que éste se encuentre en las necesarias condiciones para llevar a cabo la prestación prometida (14). Precisamente por esta razón la sociedad que encarga una auditoría tiene que facilitar la documentación y atender a cuantos requerimientos de información le formule el auditor en el desarrollo de su trabajo (v. arts. 3 de la LAC y 9 del RAC). Sin embargo, la infracción de estos deberes de cooperación no constituye, a nuestro modo de ver, una situación de incumplimiento contractual que autorice al auditor a resolver el contrato en virtud de lo dispuesto por el artículo 1.124 del Código Civil (15). En efecto, la infracción de cargas no puede en modo alguno reputarse incumplimiento resolutorio, es decir, incumplimiento de la prestación debida, como lo sería, por ejemplo, el impago de los honorarios devengados (16). Y siendo ello así, el recurso a la disciplina del referido precepto no parece justificado en este caso.

Con ello no se quiere afirmar, sin más, que la situación creada por la infracción sea jurídicamente irrelevante. El tema ha de analizarse nuevamente desde el punto de vista de la doctrina de la imposibilidad. Desde esta perspectiva cabría entender, en efecto, que la actitud obstruccionista de la sociedad impide llevar a cabo la prestación debida por el auditor y que, por tanto, una vez cumplido por éste el «deber de esfuerzo» que le es exigible para vencer los obstáculos, la hipótesis puede encuadrarse dentro de los

(13) El texto de la instrucción se reproduce en la RTDC, 1973, págs. 582-584.

(14) Véase Díez-PICAZO, *Fundamentos...*, I, cit., pág. 722.

(15) Véase, no obstante, FERNÁNDEZ COSTALES, *El contrato del arquitecto en la edificación*, Madrid 1977, págs. 181-182.

(16) Cfr. CABANILLAS, *Las cargas del acreedor en el Derecho Civil y en el Mercantil*, Madrid 1988, págs. 207-208.

(17) Véanse artículos 1.182, 1.105 y 1.595 del Código Civil, y CABANILLAS, *Las cargas del acreedor...*, cit., págs. 208-223, con abundante información doctrinal y jurisprudencial.

supuestos de imposibilidad sobrevenida de la prestación por causa imputable al acreedor, que faculta al deudor para resolver el contrato (17). Esta es precisamente la conclusión a que llegan la mayoría de los tratadistas de Derecho de sociedades en otros Ordenamientos próximos al nuestro al examinar los supuestos que consideramos de obstrucción (18).

A nuestro juicio, sin embargo, semejante conclusión ha de ser necesariamente matizada. La facultad de resolver podría serle reconocida al auditor en aquellos supuestos extremos en que la sociedad le niega la más mínima documentación o información, pero no en aquellos otros más recurrentes en que el auditor, con más o menos dificultades, puede al menos iniciar su trabajo. Una cosa es, en efecto, que al auditor se le impida el acceso a la información en bloque —o incluso que no se le entreguen las cuentas que está llamado a censurar— (19) y otra muy distinta es que se le retenga documentación, aunque sea muy sustancial, o no sean atendidas sus solicitudes de información. En el primer caso no nos parece dudoso que el auditor puede resolver el contrato, puesto que de antemano resulta claro ya que no podrá realizar la prestación debida, es decir, un informe dirigido a expresar una opinión sobre la fiabilidad de las cuentas anuales (v. art. 1.1

(18) Véanse, entre otros, CLAUSSEN, *Kölner Kommentar...*, cit., II, 1, S 163, 20, pág. 158, y S 165, 9, pág. 174; BRÖNNER, *Groskommentar...*, cit., II, S 163, 14, págs. 599-600, y S 165, 11, pág. 625; HEMARD-TERRE-MABILAT, *Sociétés commerciales...*, cit., II, pág. 761; VIDAL, *Le commissaire aux comptes dans la société anonyme*, París 1985, pág. 276).

(19) A nuestro modo de ver la falta de entrega al auditor de las cuentas que han de ser objeto de verificación constituye un claro supuesto en que ha de reconocerse al auditor la facultad de resolver el contrato de auditoría, sin que sea razonable exigirle una conducta distinta. En este sentido, no parece dudoso que excede de los deberes propios de los auditores reclamar de los administradores sociales el cumplimiento de sus obligaciones de formulación de las cuentas anuales y de entrega de éstas para su verificación. Ningún precepto legal impone a los auditores un deber semejante ni les obliga tampoco a emitir el informe de auditoría previsto en el artículo 209 de la Ley de Sociedades Anónimas, que por principio no podrá ser emitido al faltar el presupuesto básico al que ha de ir referido, es decir, la entrega de las cuentas anuales para su verificación. Si, como afirma BOLUFER NIETO, la actividad del auditor se concreta en la emisión «no de un informe cualquiera, sino que ha de tener por objeto verificar y dictaminar acerca de la fiabilidad de los documentos contables o cuentas anuales» {*Prólogo al Diccionario de Auditoría* de FERNÁNDEZ PEÑA, Madrid 1989), es obvio que no siéndole entregadas las cuentas anuales al auditor no puede serle exigido a éste el cumplimiento de su función esencialmente dependiente del previo cumplimiento por los administradores de las obligaciones de formulación y entrega de dichas cuentas que la ley les impone. La falta de entrega de las cuenta anuales legitima al auditor, pues, para la resolución del contrato de auditoría por imposibilidad del *opus* en que consiste su prestación como contratista de obra (v. art. 1.595, III, del CC), con las consecuencias a que posteriormente nos referiremos (v. *infra*, III. 1). En todo caso, no estará de más añadir que en estos supuestos resulta absolutamente improcedente cualquier imputación de responsabilidad administrativa al auditor *in bonis* o cualquier pretensión de una responsabilidad contractual o extracontractual a su cargo, derivadas de la falta de emisión del informe a que se refiere el artículo 209 de la Ley de Sociedades Anónimas.

del RAC). Incluso podrían asimilarse a esta hipótesis aquellas análogas de grave desconsideración hacia la figura y la persona del auditor (el caso más característico se produce cuando se le niegan las más elementales condiciones de trabajo —espacio en la empresa, comunicación con el personal, etc.—). Pero fuera de estas hipótesis, verdaderamente excepcionales en la práctica, no es posible flexibilizar la noción de imposibilidad.

En particular, nos parece que no es procedente la resolución en los casos más recurrentes de obstrucción puntual aunque sea reiterada (retención parcial de documentación —v.gr.: de la contabilidad «B», de ciertas pólizas o contratos, etc.—; obstaculización de prácticas de verificación —v.gr.: comunicación de cuentas de determinados clientes, recuentos de *stocks*, etc.—; negativas a informar...). En tales supuestos no existe, en rigor, la imposibilidad sobrevenida de la prestación. La razón es bien sencilla: ninguna de estas medidas obstruccionistas impide la realización del informe de auditoría. Lo único que sucederá es que el auditor habrá de dar cuenta en su informe de todas las eventualidades que se hayan registrado y, llegado el momento, si no se ha obtenido evidencia suficiente sobre el estado financiero de la empresa, habrá de denegarse la opinión o formularla con los correspondientes reparos (20).

No es otra, por lo demás, la solución que subyace en la normativa vigente en materia de auditoría y especialmente en los artículos 2.1 de la Ley de Auditoría y 4.d) y 5.3 de su Reglamento, que se preocupan de precisar que el informe ha de reflejar «cualquier limitación impuesta a la actividad auditora» y, en general, recoger «las incidencias que se pongan de manifiesto en el desarrollo de los trabajos de auditoría». Las propias normas técnicas de auditoría, al eludir a los supuestos típicos de «opinión denegada», se hacen eco en diversas ocasiones de esta situación. Especialmente elocuente resulta a este respecto el punto 3.7.2 de las Normas Técnicas de Auditoría, a cuyo tenor:

«Las limitaciones al alcance de la auditoría pueden provenir de la propia entidad auditada o venir impuestas por las circunstancias. A título de ejemplo, entre las primeras se contarían la negativa de la Dirección de la entidad al envío de cartas de solicitud de coinformación de saldos o a permitir presenciar un recuento físico de existencias que el auditor considera procedimientos necesarios para esa auditoría».

(20) Véase, en este sentido, KROPFF, *Aktiengesetz...*, cit., III, S 163, 43, pág. 428; v. también, por su interés en este punto, SCHMITTHOFF, *Palmer's Company Law*, London-Edinburgh 1987, I, pág. 1087.

Una hipótesis parcialmente distinta nos la ofrecen, sin embargo, aquellos supuestos en que la *mora creditoris* determina una alteración sustancial del programa general del auditor, de suerte que el cumplimiento retardado de encargo frustra su interés en el contrato. Si el auditor y la sociedad han concertado el contrato de auditoría sobre la base de que el primero llevaría a cabo la revisión en un determinado momento y sucesivamente como consecuencia del retraso en la cooperación de la segunda, aquel plan resulta de imposible cumplimiento, no parece que pueda impedírsele al auditor que resuelva el contrato (21). Bajo este aspecto, en efecto, la naturaleza contractual de la relación no puede constreñirse más allá de ciertos límites. Por ello, para la solución práctica de estas situaciones parece oportuno incluir en los contratos de auditoría una cláusula específica, a tenor de la cual, ante el retraso de la sociedad en el cumplimiento de sus deberes de cooperación, el auditor se reserve el derecho de fijarle un plazo prudencial, transcurrido el cual podrá poner fin al contrato (22).

7. SUPUESTOS DE AUSENCIA DE REGISTROS CONTABLES ADECUADOS

Otra de la hipótesis que merece específica consideración viene dada por los casos de imposibilidad de realizar la auditoría debido a la ausencia de registros contables adecuados. En principio, la cuestión así formulada no debería suscitar mayores problemas, pues la «imposibilidad» constituye la hipótesis paradigmática en que parece que el auditor, como contratista de obra que es, podría verse liberado de la obligación contraída a la vista de lo preceptuado por el artículo 1.595.III del Código Civil (v. también art. 1.184 del mismo Código).

No obstante, si analizamos el supuesto con mayor detenimiento, se puede advertir inmediatamente la inviabilidad de esa solución. En este sentido, son dos las observaciones que procede formular. De un lado, es preciso recordar que la ausencia de registros contables adecuados es una circunstancia que ha de valorarse antes de firmar el contrato. «Antes de aceptar el encargo —señala el punto 2.2.2 de las NTAC— el auditor debe considerar si existe alguna razón que aconseje su rechazo por razones [...] técnicas». En atención a esta norma parece oportuno entender que, en la mayoría de los supuestos, la infracción de este deber de diligencia precon-

(21) Véase Díez-PICAZO, *Fundamentos...*, cit., I, pág. 684.

(22) Esta solución se inspira en el § 643 del BGB, especialmente invocado por la doctrina para los casos de retención morosa de información y documentación: v., entre otros, BRÖNNER, *Grosskommentar...*, cit., II, § 163, 14, pág. 600; entre nuestros autores, es propuesta, incluso como solución de *lege lata*, por algún estudioso del contrato de obra: v., por ejemplo, FERNÁNDEZ COSTALES, *El contrato de arquitecto...*, cit., pág. 182.

tractual ha de impedir librarse posteriormente del vínculo —es decir, librarse sin responsabilidad— apelando a la excesiva dificultad de llevar a cabo el trabajo prometido. La segunda observación, sin duda más importante, se centra en la misma idea de «imposibilidad». El contrato de auditoría, según venimos repitiendo, obliga al auditor a emitir un informe. Pero el hecho de que el auditor no pueda formarse una opinión completa sobre la situación financiera de la empresa no determina la imposibilidad del *opus* en que consiste su prestación. De ahí que la ausencia de registros contables adecuados no pueda ser considerada causa bastante para la terminación del contrato. En efecto, el auditor deberá realizar su informe detallando los procedimientos de auditoría que no ha podido aplicar «como consecuencia de cualquier *limitación impuesta* a la actividad auditora» [arts. 2.1.d) de la LAC y 4.d) del RAC], entre las que destacan la inexistencia de los registros necesarios (v. punto 2.7.2 de las NTAC); y si llegado el momento, por no haber logrado «evidencia suficiente» (v. punto 2.5.10 de las NTAC) no le parece posible ofrecer una opinión completa, habrá de especificar —según hemos indicado anteriormente— las razones que justifican dicha abstención aportando a tal fin «cuantos detalles e información complementaria sean necesarios» (v. arts. 2.3 de la LAC y 5.3 del RAC). En particular, es misión del auditor informar acerca de los incumplimientos en materia de contabilidad formal. Y bajo este aspecto, las infracciones cometidas en la llevanza de los libros y en la conservación de la documentación deben ser inspeccionadas por los auditores, quienes, naturalmente, no pueden ampararse en esta circunstancia para relevarse de su compromiso.

8. PONDERACIÓN DEL PERÍODO DE AUDITORÍA EN QUE SE PUEDA PRODUCIR
UNA CAUSA DE RESOLUCIÓN O DE DESISTIMIENTO

Finalmente, conviene señalar que el enjuiciamiento de las hipótesis anteriormente examinadas y de cualquier otra que presente rasgos similares ha de efectuarse, a nuestro juicio, con distinto rigor en función del período de auditoría de que se trate. El máximo rigor ha de emplearse, sin duda, en el primer período. Pero en los sucesivos parece oportuno suavizar el criterio. Imaginemos que un auditor es contratado para un período de cinco años y que los registros contables de la sociedad se hallan en condiciones lamentables. Como fruto de la primera auditoría deberá emitir, ciertamente, un informe con opinión denegada, en el que el auditor inste la recuperación de cierta información. Si en el período sucesivo la sociedad persiste en su actitud, parece razonable admitir, en cambio, que el auditor, llegado un cierto momento, pueda desentenderse de su compromiso profesional. Lo mismo sucede si imaginamos una retención de información sustancial que

se prolonga varios ejercicios. Al auditor no puede exigírsele continuar en una sociedad cuando sabe que el informe que realizará se saldará necesariamente con una opinión denegada. El trabajo del auditor consiste en una actividad de auditoría —no en una actividad testimonial de simple y reiterada protesta— que, cuando se inicia, aspira a concluir con la emisión de una opinión. Cuando por la experiencia adquirida ya se sabe de antemano que la opinión no podrá ser expresada, no parece que pueda negarse al auditor el derecho de desistir. La buena fe reclama en tales hipótesis una adecuada ponderación de la dignidad del trabajo profesional desarrollado por el auditor. Y a nuestro modo de ver, las exigencias institucionales del sistema de verificación contable encuentran en estas situaciones unos límites infranqueables.

III. CONSECUENCIAS JURIDICAS DE LA TERMINACION UNILATERAL DEL CONTRATO

Delimitados en los apartados precedentes los supuestos en que cabe la terminación, sea por resolución o por desistimiento del auditor, del contrato de auditoría, parecen convenientes algunas breves consideraciones sobre las consecuencias jurídicas que desencadena la terminación unilateral del contrato. Y a tal efecto es útil tratar separadamente los casos en que la terminación resulta procedente de aquellos otros en que la misma es improcedente. Además, es preciso abordar algunas otras consecuencias comunes a ambos supuestos, como son los relativos a la inscripción de la terminación del contrato en el Registro Mercantil o las que afectan a la necesaria sustitución del auditor.

1. SUPUESTOS EN QUE LA TERMINACIÓN DEL CONTRATO RESULTA PROCEDENTE

Si de conformidad con cuanto ha sido expuesto resulta procedente la terminación del contrato de auditoría, no es dudoso que *el auditor no queda obligado a indemnizar ningún daño o perjuicio a la sociedad*. Esta es, en efecto, una consecuencia necesaria de la legalidad de su conducta. Mas la cuestión fundamental se suscita en relación con *la emisión de un informe que recoja los resultados alcanzados durante el tiempo que ha prestado sus servicios*. En otros Ordenamientos así se ha establecido expresamente (v. art. 317.VI del HGB, *in fine*), y a un resultado similar parece que debe llegarse en nuestro Derecho en atención a las exigencias de la buena fe (art. 1.258 del CC y también, por analogía, art. 1.720 del mismo Código), en el bien entendido, sin embargo, de que no se tratará de un informe de auditoría

en el sentido de los artículos 1 y 2 de la Ley de Auditoría de Cuentas ni, por supuesto, del informe que contemplan los artículos 209 y 210 de la Ley de Sociedades Anónimas y de que, por consiguiente, la falta de emisión del mismo no debe generar la responsabilidad administrativa prevista en los artículos 16.2.a) de la Ley de Auditoría y 48.a) de su Reglamento. Siendo ello así, debe estimarse que el auditor habrá de acompañar tal informe a la necesaria notificación que ha de dirigir a la sociedad comunicándole la terminación del contrato (arg. anal. ex art. 1.736 del CC). En este contexto, y a la luz de las previsiones generales del artículo 1.258 del Código Civil, ha de añadirse que el auditor dimisionario tiene también ciertos deberes de introducción y de información frente al auditor que venga a sustituirle (23). En todo caso, no estará de más advertir que el cumplimiento de estos deberes no supone, como es natural, una infracción del deber de secreto que consagra el artículo 13 de la Ley de Auditoría.

Por lo demás, el auditor puede *reclamar honorarios a la sociedad* en la medida en que la obra realizada pueda serle de interés o de utilidad, lo cual se determinará básicamente calculando la disminución de los honorarios que como consecuencia de ello habrá de satisfacer al nuevo auditor (arg. ex art. 1.595.II del CC). A nuestro modo de ver, la distribución de riesgos característica del contrato de obra conduce a esta conclusión (24). Mas en los casos de resolución por conducta culpable de la sociedad parece correcto estimar, no obstante, que al auditor le corresponderá percibir el importe íntegro de los honorarios, al menos de aquellos que correspondan al ejercicio en curso (25).

2. SUPUESTOS EN QUE LA TERMINACIÓN DEL CONTRATO NO RESULTA PROCEDENTE

En la hipótesis de que *la terminación del contrato de auditoría no resulte procedente* (y en aquella equivalente en que judicialmente no logre probarse su procedencia), no nos hallaremos, en rigor, ante un supuesto de resolución, renuncia o desistimiento dotados de eficacia extintiva, sino más bien ante un supuesto de incumplimiento del contrato imputable al auditor.

(23) En este sentido se manifiesta la doctrina mayoritaria: v., entre otros, PONTA-VICE, «Comentario a la sentencia del Tribunal de Nîmes...», cit., pág. 336; KROPFF, *Aktiengesetz...*, cit., III, S 163, 52, pág. 430.

(24) Véase KROPFF, *Aktiengesetz...*, cit., III, S 163, 53, pág. 430. Naturalmente, si se estimara que nos hallamos ante un contrato de servicios, la sociedad debería honorarios con independencia de la utilidad del resultado. Mas si, como parece, la relación que media entre la sociedad y el auditor ha de encuadrarse básicamente dentro de la categoría de los contratos de obra (sobre la cuestión, v. AURELIO MENÉNDEZ, *El contrato de auditoría...*, cit., y allí otras referencias), los honorarios sólo serán debidos en función de la *utilitas* del trabajo que hubiere desarrollado el auditor.

(25) Véase CABANILLAS, *Las cargas del acreedor...*, cit., págs. 221 y sigs.

Siendo ello así, las responsabilidades que se desencadenan son de muy diversa naturaleza.

a) Ante todo, parece que el auditor incurrirá en *responsabilidad administrativa* puesto que el «incumplimiento de la obligación de realizar la auditoría contratada en firme» ha sido configurado como infracción administrativa [arts. 162.a) de la LAC y 48.a) del RAC]. Y como quiera que la infracción es considerada grave por la ley, las sanciones que cabe imponer pueden alcanzar, en función de la gravedad intrínseca del caso, de los perjuicios ocasionados y de la conducta anterior del auditor a la suspensión de la actividad temporal —hasta un año o hasta cinco— e incluso definitiva (arts. 17.3 de la LAC y 51 del RAC). Por lo demás, la exigencia de esta responsabilidad, bien sea *ex officio*, bien a instancia de parte interesada, se deducirá por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (art. 22.2 de la LAC) mediante expediente tramitado según las normas de procedimiento administrativo, con las especialidades contempladas en los artículos 52 y siguientes del Reglamento de la Ley de Auditoría.

b) Incorre asimismo el auditor en *responsabilidad extracontractual* frente a los accionistas y los terceros individualmente perjudicados por el «incumplimiento de sus obligaciones» (arts. 11 de la LAC y 42 del RAC) (26). La legitimación para el ejercicio de esta acción, que es una acción individual de responsabilidad, se regirá por las reglas generales. El artículo 211 de la Ley de Sociedades Anónimas no es aplicable, sin embargo, a este caso (arg. ex art. 135 de la LSA) (27).

c) Finalmente, el auditor incurre en *responsabilidad contractual* frente a la sociedad. Este es, tal vez, el aspecto más relevante de la cuestión. En este sentido, conviene tener presente que la regulación de esta responsabilidad se integra mediante las reglas generales del Código Civil y las reglas especiales recogidas en la legislación de auditoría y de sociedades que en sus extremos más significativos pueden sintetizarse de la siguiente manera. De una parte, el incumplimiento por el auditor de su obligación, que va implícito en el abandono injustificado de sus funciones, determina el derecho de la sociedad, bien a solicitar la *ejecución en forma específica*, que tendrá lugar si el auditor insiste en su actitud rebelde mediante la orden judicial de que la auditoría se

(26) Véase, no obstante, las reservas de ILLESCAS a la extensión de la responsabilidad establecida en el artículo 11.1 de la Ley de Auditoría y Contabilidad a supuestos de auditorías diferentes de las contempladas en la disposición adicional primera de la propia Ley de Auditoría y Contabilidad, sin perjuicio del reconocimiento de que los auditores, como cualquier otro arrendatario de obra, se encuentran sometidos a la disciplina del artículo 1.902 del Código Civil (*Auditoría, aprobación...*, cit., págs. 165 y sigs.).

(27) En el mismo sentido, SÁNCHEZ CALERO, *Instituciones de Derecho Mercantil*, Madrid 1992, pág. 258.

practique por un tercero a su costa (arts. 1.098 del CC y 923 y 924 de la LEC) o bien a *resolver el contrato con la correspondiente indemnización de daños y perjuicios* (arts. 1.124 y 1.101 del CC y 11 de la LAC). De otra parte, la indemnización se regirá por lo establecido en los artículos 1.106 y 1.107 del Código Civil, de suerte que si el auditor no ha obrado dolosamente no queda obligado a resarcir los daños no previsibles (28).

Por lo demás, este régimen de responsabilidad no puede ser modificado convencionalmente. En este sentido, ha de considerarse que las posibilidades de exoneración de responsabilidad por negligencia que ofrece el régimen general han quedado cerradas por el carácter imperativo de la disposición contenida en el artículo 11.1 de la Ley de Auditoría de Cuentas, y que tampoco son admisibles las cláusulas contractuales limitativas de la responsabilidad de los auditores (29). Finalmente, y en cuanto se refiere a la legitimación para el ejercicio por parte de la sociedad de las acciones conducentes a la exigencia de responsabilidad, debe advertirse que ha quedado notablemente modificada como consecuencia de la remisión que efectúa el artículo 211 de la Ley de Sociedades Anónimas al precedente artículo 134, que en definitiva viene a supeditar la deducción de la acción a un pronunciamiento, positivo o negativo, de la Junta general (30). Bajo este aspecto, en el caso de que el pronunciamiento sea negativo (o de que la Asamblea no fuese oportunamente convocada), la acción podrá ser ejercitada por accionistas que represente un cinco por ciento del capital y, a falta de la iniciativa de éstos, por los acreedores sociales (art. 134.4 y 5 de la LSA) (31).

3. LA INSCRIPCIÓN DE LA TERMINACIÓN DEL CONTRATO EN EL REGISTRO MERCANTIL

La terminación por parte del auditor de su vínculo con la sociedad *ha de inscribirse en el Registro Mercantil* (v. arts. 22.2 del CCom y 94.4.º, 114.6.º, 153 y 154 del RRM). La cuestión que en este punto suscitan los

(28) Sobre todos estos aspectos v., ampliamente, ILLESCAS, *Auditoría, aprobación...*, cit., págs. 153 y sigs., e *ibid.* otras referencias doctrinales.

(29) La validez de las cláusulas limitativas es rechazada, también, por ILLESCAS, *Auditoría, aprobación...*, cit., pág. 164.

(30) La remisión del artículo 211 al artículo 134 de la ley ha sido expresamente limitada, como se puede advertir, al aspecto de la legitimación para el ejercicio de la acción social de responsabilidad. Por ello, no alcanza a otros aspectos de la responsabilidad de los auditores: por ejemplo, los relativos a los presupuestos de la misma que, como advierte SÁNCHEZ CALERO, se hallan sometidos a lo dispuesto en el artículo 11.1 de la Ley de Auditoría y Contabilidad (*Instituciones...*, cit., pág. 258).

(31) Véase, no obstante, ILLESCAS, en cuya opinión «debe excluirse la aplicación del artículo 134.5 de la Ley de Sociedades Anónimas a la responsabilidad frente a la sociedad de los auditores sociales» (*Auditoría, aprobación...*, cit., pág. 163).

supuestos que hemos venido considerando es la de si el propio auditor está legitimado para instar el oportuno asiento registral. En la regulación de esta materia, el artículo 154 del Reglamento del Registro Mercantil remite a la disciplina aplicable a los administradores, por lo que, a la vista del artículo 147.1 del propio Reglamento, podría sostenerse que el auditor puede solicitar la inscripción de su cese mediante un escrito suyo de renuncia al cargo acompañado del documento que acredite su notificación fehaciente a la sociedad. Estimamos, no obstante, que esta solución no es compatible con la posición jurídica del auditor, pues éste, a diferencia del administrador, no puede renunciar o desistir *ad nutum*. La remisión del artículo 154 del citado Reglamento opera, por lo demás, «en la medida en que sea compatible» con la naturaleza del vínculo del auditor. Así las cosas, no parece dudoso que la modificación del asiento registral de nombramiento que implica la inscripción del cese requiere, de acuerdo con los principios generales aplicables a la materia, bien el consentimiento de la sociedad (que se recogería en la correspondiente certificación del acta) o bien una resolución judicial que declare extinguido el vínculo preexistente entre la sociedad y el auditor. Sin embargo, la inscripción puede solicitarse en cualquier momento a partir del instante mismo en que se haya producido la extinción del vínculo, pues el auditor no tiene que permanecer en funciones hasta el momento en que se nombre sustituto (32).

4. SUSTITUCIÓN DEL AUDITOR QUE PONE FIN A SU RELACIÓN CON LA SOCIEDAD

Finalmente, conviene hacer una breve referencia al *sistema previsto en la ley para la sustitución del auditor que pone fin a su relación con la sociedad*. En este punto pueden ser consideradas varias hipótesis. Si en su momento se nombraron auditores suplentes, lo que procede, naturalmente, es encomendarles a ellos la continuación de la auditoría. Esta solución, aunque no está directamente contemplada por el artículo 205 de la Ley de Sociedades Anónimas, parece imponerse por imperativos sistemáticos, pues de lo contrario quedaría vacía de contenido la previsión recogida en el artículo 204.2 *in fine* de la propia ley (33). Si no hay nombrados suplentes —y con independencia

(32) En este punto nuestro Ordenamiento difiere de aquellos otros más próximos que habiendo configurado al auditor como órgano de la sociedad no permiten la inscripción del cese hasta que se haya producido el nuevo nombramiento: v. FERRI, «*Dimissioni dei sindaci e iscrizione nel Registro delle imprese*», *RDC*, 1984, II, págs. 112-113; HEMARD-TERRE-MABILAT, *Sociétés commerciales...*, cit., II, págs. 762-763.

(33) La conversión de un auditor suplente en un titular procede, como señala ILLESCAS, siempre que el cese del titular se haya producido por cualquier causa distinta de la conclusión del plazo para el que fueron nombrados tanto el titular como sus suplentes (*Auditoría, aprobación...*, cit., pág. 57).

de que el sustituido haya sido nombrado por la Junta general, por el Registrador Mercantil (v.gr., por haber sido designado a instancias de la minoría de acuerdo con lo dispuesto por el art. 205.2 de la LSA) o, incluso, por el Juez (v. art. 206 de la LSA)— debe aplicarse en todo caso, a nuestro modo de ver, el sistema de recambio previsto en los artículos 205 de la Ley de Sociedades Anónimas y 314 del Reglamento del Registro.

En consecuencia, si el ejercicio a auditar ha finalizado, el nuevo auditor habrá de ser necesariamente nombrado por el Registrador Mercantil a instancia de los administradores, del Comisario del sindicato de obligacionistas o de cualquier accionista [arg. anal. ex art. 314.a).II del RRM] (34). En cambio, si el ejercicio a auditar no ha concluido, debe esperarse a que realice el nombramiento la Asamblea [arts. 205.1 de la LSA y 314.b).I del RRM]. El problema que suscita en este caso consiste en determinar si los administradores tienen la obligación de convocar una Junta *ad hoc*. En principio y si se quiere evitar el riesgo de anular fácticamente la posibilidad contemplada por la disposición, parece que la respuesta debe ser afirmativa. No obstante, tratándose de grandes compañías, en las que la celebración de una reunión extraordinaria comporta normalmente una especial dificultad, tal vez fuera oportuno admitir el otorgamiento a los administradores de un cierto margen de maniobra, de suerte que si estiman que el coste de la sociedad resulta desproporcionado pudieran prescindir excepcionalmente del trámite, aunque es preciso reconocer que esta iniciativa no goza en nuestro Ordenamiento de un suficiente amparo legal (35).

En cualquier caso, si por una u otra razón la Junta general no procede al nombramiento de auditor dentro del plazo indicado, éste habrá de ser efectuado por el Registrador Mercantil. En la hipótesis de que el nuevo auditor sea impuesto por el Juez a costa del sustituido incumplidor en ejecución de sentencia, parece correcto entender que el nombramiento también corresponderá al Registrador Mercantil, pues éste no es el supuesto contemplado por el artículo 206 de la Ley de Sociedades Anónimas.

Por lo demás, el plazo durante el cual deberá desempeñar su cometido el nuevo auditor dependerá del sistema de nombramiento. Si el auditor ha

(34) Véase sobre esta hipótesis el criterio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, así como una breve referencia a otra posible interpretación del sistema instaurado por los artículos 204 y 205 de la Ley de Sociedades Anónimas, en el sentido de que la atribución de competencia al Registrador Mercantil para el nombramiento del auditor podría no implicar una privación de la correspondiente a la Junta general en MÉRIDA RAMOS, «Competencia para el nombramiento de auditores de cuentas de sociedades obligadas a ello con posterioridad a la finalización del ejercicio a auditar», *RDBB*, núm. 41, enero-marzo 1991, págs. 497 y sigs.

(35) En esta dirección se orienta, sin embargo, un autorizado sector de la doctrina comparada: v., por todos, KROPFF, *Aktiengesetz...*, cit., III, S 163, 35, pág. 424; CLAUSSEN, *Kölner Kommentar...*, cit., II, S 163, 33, pág. 162.

sido designado por la Junta, ha de estimarse que el plazo habrá de ser el mínimo de tres años establecido por el artículo 204.1 de la referida ley. Si, por el contrario, ha sido nombrado por el Registrador Mercantil, su tarea habrá de quedar circunscrita a la auditoría del ejercicio en litigio (art. 324 del RRM).

JUAN LUIS IGLESIAS PRADA
Catedrático de Derecho Mercantil