

El contrato de auditoría y la terminación unilateral del mismo por el auditor (*)

SUMARIO: I. NATURALEZA JURIDICA DE LA RELACION ENTRE LA SOCIEDAD Y EL AUDITOR: 1. EL CARÁCTER CONTRACTUAL DE LA RELACIÓN ENTRE LA SOCIEDAD Y EL AUDITOR. 2. EL CONTRATO DE AUDITORÍA Y EL CONTRATO DE OBRA. 3. EL CONTRATO DE AUDITORÍA COMO CONTRATO «SUI GENERIS» EN EL QUE PREDOMINAN LOS ELEMENTOS PROPIOS DEL CONTRATO DE OBRA. DISCIPLINA APLICABLE.—II. **POSIBILIDAD DE TERMINACION UNILATERAL DEL CONTRATO DE AUDITORIA DE CUENTAS POR PARTE DEL AUDITOR:** 1. INADMISIBILIDAD DE LA RENUNCIA UNILATERAL «AD NUTUM». 2. INADMISIBILIDAD DE LAS POSICIONES EN FAVOR DE LA «CAUTIVIDAD TOTAL DEL AUDITOR». 3. LA TERMINACIÓN UNILATERAL DEL CONTRATO POR LA IMPOSIBILIDAD DE REALIZAR LA AUDITORÍA, FUNDADA EN CAUSAS AJENAS A LA VOLUNTAD DEL AUDITOR.

I. NATURALEZA JURIDICA DE LA RELACION ENTRE LA SOCIEDAD Y EL AUDITOR

1. EL CARÁCTER CONTRACTUAL DE LA RELACIÓN ENTRE LA SOCIEDAD Y EL AUDITOR

El estudio de la figura de los auditores en el seno de la sociedad anónima plantea como cuestión previa la relativa a la naturaleza de la relación que media entre la sociedad y el auditor. La precisión es oportuna porque, en ocasiones, al calificarse de orgánica la posición de los auditores dentro de la sociedad acaba negándose el carácter negocial o contractual de esa relación (la tesis «organicista» cuenta con autorizados patrocinadores en

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

Italia, v., por ejemplo, FRE, *Società per azioni*, Roma-Bologna 1982, pág. 544; en Francia, v. la información que al respecto suministran HEMARD-TERRE-MABILAT, *Sociétés commerciales*, II, París 1974, pág. 695; en la vieja doctrina alemana, v., por ejemplo, GODIN-WILHELM, *Aktiengesetz. Kommentar*, I, Berlín-Nueva York 1971, pág. 999; e incluso en el Derecho inglés, v. SCHMITTHOFF, *Palmer's Company Law*, I, London-Edinburgh 1987, pág. 1086; la misma idea se hallaba también ampliamente difundida entre nosotros en relación con los censores de cuentas contemplados por la Ley de Sociedades Anónimas de 1951, v. las referencias contenidas en GARRIGUES-OLIVENCIA, en GARRIGUES-URÍA, *Comentario a la Ley de Sociedades Anónimas*, II, Madrid 1976, pág. 470, y GIRÓN, *Derecho de sociedades anónimas*, Valladolid 1952, pág. 338).

En nuestro Ordenamiento tal orientación no puede aceptarse sin más porque frente a ella no es posible ignorar el carácter contractual del vínculo que se establece entre la sociedad y el auditor. En primer lugar, porque así lo proclama el artículo 14.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC), que expresamente habla de «contrato de auditoría». En segundo término, porque así lo exige la propia Ley de Sociedades Anónimas, que deliberadamente dejó de incardinar el tratamiento de esta materia dentro del capítulo V, relativo a los «órganos sociales». Y finalmente porque la calificación alternativa como órgano parece escasamente atendible. Atribuir carácter orgánico a la relación que media entre la sociedad y el auditor, algo que en definitiva conduce a insertar al auditor dentro de la estructura de la sociedad y a considerarlo como parte integrante de la persona jurídica, resulta, en efecto, contrario a la inequívoca voluntad de la ley de configurar al auditor como una «instancia externa e independiente de control» (v. en este sentido las acertadas observaciones de CLAUSSEN en *Kölner Kommentar zum Aktiengesetz*, II, 1, Köln-Berlín-Bonn-München 1978, pág. 158, y de BRÖNNER en *Aktiengesetz. Grosskommentar*, 3.^a edición, II, Berlín 1970, págs. 596-597; y entre nosotros, ult. ILLESCAS, «Las cuentas anuales de la sociedad anónima, auditoría, aprobación, depósito y publicidad de las cuentas anuales», en *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles*, VIII, 2.º, dir. URÍA-MENÉNDEZ-OLIVENCIA, Madrid 1993, pág. 4).

Los argumentos aducidos por nuestra más reciente doctrina en favor de la tesis «organicista» —como son sustancialmente el nombramiento por la Junta general (art. 204 LSA), la inscripción en el Registro Mercantil (art. 22.2 CCom) y la responsabilidad equivalente a la de los administradores (arts. 11 LAC y 211 LSA) (v., entre otros, GALÁN CORONA, «La verificación de las cuentas anuales», en *La reforma de la Ley de Sociedades Anónimas* (dir. por ROJO), Madrid 1987, págs. 326 y sigs.; SÁNCHEZ-CALERO, *Instituciones de Derecho mercantil*, Madrid 1992, pág. 256, y ult., con alguna vacilación, MARINA GARCÍA-TUÑÓN, *Régimen jurídico de la contabilidad del*

empresario, Valladolid 1992, págs. 252 y 324 y sigs)— no parecen, por lo demás, decisivos. La designación del auditor por la Junta general no significa necesariamente que la aceptación carezca de naturaleza contractual (v. CAVALLI, «I sindaci», en *Trattato delle società per azioni*, de Colombo-Portale, V, Torino 1988, pág. 11); en cierto modo, además, el acuerdo de la Junta como acto corporativo sólo es un mandato dirigido a los administradores para que realicen una operación externa; en definitiva, de él sólo surge un deber interno a cargo de la administración social de concertar el correspondiente contrato con el auditor designado (cfr. BRÖNNER, *Grosskommentar*, cit., II, pág. 596). La inscripción en el Registro Mercantil no es tampoco un argumento de peso, puesto que hay muchas relaciones (v.gr., las de la representación voluntaria) que acceden al Registro aun careciendo de naturaleza orgánica. La aplicación a los auditores del régimen de responsabilidad de los administradores (arts. 11 LAC y 211 LSA) tampoco presupone, en fin, su configuración como órgano de la sociedad; el criterio de remisión seguido por el legislador en este punto obedece simplemente a la necesidad de lograr rigor y rigidez en el desempeño de una función en la que convergen intereses de terceros e intereses públicos (v. BRÖNNER, *op. y loc. cit.*). La mejor prueba de que esa norma de remisión nada tiene que ver con la estimación del auditor como un órgano de la sociedad podemos encontrarla en el hecho de que el citado régimen de responsabilidad es aplicable tanto al auditor encargado de la verificación de las cuentas anuales como al auditor a quien se encomiende «cualquier otro trabajo de revisión o verificación contable» (v. arts. 1 y 11 LAC), cuyo carácter externo, y por tanto no orgánico, nadie pone en duda.

En cualquier caso, hemos de tener en cuenta que la calificación contractual y la calificación orgánica de la relación que media entre el auditor y la sociedad representan una falsa alternativa, puesto que una y otra no son, en rigor, calificaciones mutuamente excluyentes (en el estado actual de la doctrina es éste un punto que incluso se admite para los administradores: v. KÜBLER, *Gesellschaftsrecht*, Heidelberg 1981, págs. 182-183; y en nuestra doctrina ult. EDUARDO POLO, «LOS administradores y el consejo de administración de la sociedad anónima», en *Comentario al régimen legal de sociedades mercantiles*, VI, dir. URÍA-MENÉNDEZ-OLIVENCIA, Madrid 1992, págs. 48 y sigs.). En consecuencia, aun cuando admitiésemos que la posición del auditor es orgánica, no por ello tendríamos que excluir la naturaleza contractual de su vínculo con la sociedad (como de hecho no la excluyen algunos partidarios de las tesis organicistas; v. GALÁN CORONA, «La verificación...», cit., pág. 327), que se produce incluso en los supuestos en que el auditor venga designado por el Registrador Mercantil (v. PAZ-ARES, «La reforma del Registro Mercantil», en *Estudios homenaje a Vallet de Goytisolo*, VI, Madrid 1990, pág. 485).

2. EL CONTRATO DE AUDITORÍA Y EL CONTRATO DE OBRA

La afirmación del carácter contractual de la relación entre la sociedad y el auditor nos sitúa ante otra cuestión de relieve y de especial interés a la hora de integrar la disciplina del contrato. Nos referimos a la necesidad de establecer cuál es la clase de contrato en que ha de encuadrarse dicha relación:

a) Situados ante esta perspectiva, la primera posibilidad que hemos de considerar es la del *contrato de mandato*. Esa es la calificación que hacía entre nosotros aquella doctrina que, bajo la vigencia de la Ley de 1951, negaba carácter orgánico a los censores (v., de nuevo, la información que ofrece GARRIGUES-OLIVENCIA en GARRIGUES-URÍA, *Comentario...*, cit., II, pág. 470); pero también es invocada —y esto es lo que ahora importa subrayar— por algunos sectores doctrinales de países que han introducido un sistema de verificación contable análogo al que hoy rige en nuestro país (remitimos a estos efectos a la información que facilitan HEMARD-TERRE-MABILAT, *Sociétés...*, cit., II, pág. 695).

En principio, cabría sostener que el objeto del contrato de auditoría —que en definitiva se resuelve en la prestación de un servicio (la verificación contable) o en la realización de una cosa (el informe de auditoría)— se acomoda perfectamente al objeto del contrato de mandato, tal como éste se encuentra definido en el artículo 1.709 del Código Civil: «Por el contrato de mandato se obliga a una persona a *prestar algún servicio o hacer alguna cosa* por cuenta o encargo de otra». Mas este argumento no puede reputarse concluyente, pues por la misma razón cabría situar el contrato de auditoría dentro del esquema legal del contrato de arrendamiento, toda vez que —según establece el art. 1.544 del mismo Código— en ese contrato «una de las partes se obliga a *ejecutar una obra o prestar a la otra un servicio* por precio cierto».

En realidad, parece que la tesis del mandato debe descartarse en atención a las mismas consideraciones ensayadas por la doctrina y jurisprudencia para distinguir esta figura del arrendamiento. El artículo 1.709 del Código Civil utiliza, ciertamente, las expresiones «prestar un servicio» o «hacer una cosa» para definir el objeto típico del mandato, pero añade unas palabras muy significativas —«por cuenta o encargo» ajenos— que sirven para reducir su alcance inicial. La expresión añadida pone de manifiesto, en efecto, que los servicios que comprende el mandato no pueden ser otros que los realizados por cuenta ajena, es decir, aquellos que tienen por objeto la gestión de negocios (v. en este sentido la aguda observación de PÉREZ Y ALGUER, *Anotaciones a Ennecerus-Kipp-Wolf*, Tratado de Derecho Civil, II; Derecho de Obligaciones, II, 1, Barcelona 1966, pág. 459). Dicho en otros

términos, la especificidad del mandato consiste en la realización de una actividad jurídica, es decir, de actividad con trascendencia externa (ésta es la conclusión a la que ha llegado la doctrina más autorizada tras el examen de la disciplina concreta, y especialmente de los arts. 1.712, 1.713 y 1.717 CC; v., entre otros, Díez-Picazo, *La representación en Derecho Privado*, Madrid 1979, págs. 81 y sigs.; Gullón Ballesteros, *Curso de Derecho Civil. Contratos en especial*, Madrid 1968, págs. 282 y sigs.; Lacruz Berdejo, *Elementos de Derecho Civil*, II, 3, Barcelona 1986, pág. 317; Albaladejo, *Derecho Civil*, II, 2, Barcelona 1989, págs. 350 y sigs.). Reducido así el ámbito objetivo del artículo 1.709 del Código Civil, resulta obvio que en la medida en que constituye una actividad que no consiste en la gestión de negocios ajenos y que, por ende, carece de relevancia externa, la verificación contable no puede ser encuadrada dentro de la figura del mandato. Esto no quiere decir, sin embargo, que la disciplina del mandato resulte inaplicable en bloque al contrato de auditoría. Hay aspectos de la configuración legal del tipo del mandato que pueden ser extendidos, dada la identidad de *ratio*, al que aquí nos ocupa.

b) Rechazada la tesis del mandato, la reflexión ha de desplazarse lógicamente al ámbito del arrendamiento. El problema que se plantea en este plano es el de determinar a cuál de los dos tipos contemplados por el artículo 1.544 del Código Civil, es decir, el contrato de obra o el contrato de servicios, ha de adscribirse el contrato de auditoría. Esta es la verdadera alternativa (v., por todos, Kropff, en Gessler-Hefermehl-Eckardt-Kropff, *Aktiengesetz. Kommentar*, III, München 1973, pág. 416). La cuestión depende de la prestación —la actividad de verificación contable (v. art. 208 LSA) o el resultado de la emisión del informe (v. art. 209 LSA)— sobre la que haya de asentarse la vertebración causal del contrato. Un autorizado sector doctrinal, al entender que lo esencial de la prestación debida reside en la actividad de comprobación, estima que la relación que media entre el auditor y la sociedad ha de ser calificada como *arrendamiento de servicios* (en esta dirección se orientan, entre otros, Westrick, *Abschlussprüfung und Abschlussprüfer nach geltendem und zukünftigem Aktienrecht*, München 1963, pág. 31 [*apud* la recensión de Adler-Müller en *Die Aktiengesellschaft*, 1964, pág. 154]; y en nuestra doctrina, la práctica totalidad de los escasos autores que han prestado atención a la materia: v. Galán Corona, «La verificación de cuentas...», cit., págs. 327 y sigs.; Garrido Palma, «Las cuentas anuales de la sociedad anónima y la aplicación del resultado económico», en Garrido-Sánchez-Aranguren-Martínez-Gardeazábal, *Las sociedades de capital conforme a la nueva legislación*, Madrid 1990, pág. 195). Las siguientes palabras de Galán Corona resumen con gran precisión esta tesis: «Me inclino a considerar, no obstante, que la obligación asumida por los auditores en el desarrollo de su función es básicamente una obliga-

ción de medio, una obligación que se traduce, en una prestación de hacer, en desplegar la debida diligencia, conforme a un parámetro dado —«las normas que rigen la auditoría»—, para comprobar si las cuentas anuales ofrecen la debida *imagen fiel*. Es cierto que el auditor habrá de expedir (o denegar) la certificación y redactar un informe, pero parece evidente que certificación e informe no son sino la última fase de su actividad, la expresión del juicio que se ha formado el auditor en el examen de las cuentas anuales; en definitiva, el auditor no promete un resultado, un *opus* concreto y determinado, sino desenvolver una actividad, aplicar sus conocimientos y manifestar por escrito el resultado —en principio impredecible— de la misma. Creo, en consecuencia, que estamos ante una obligación de medio, de diligencia, que nos remite a la figura del arrendamiento de servicios...»

A nuestro juicio, sin embargo, esta posición no está libre de crítica. A continuación tendremos ocasión de verificar las razones que nos inclinan a rechazarla. Pero al igual que señalábamos anteriormente, con ello no se quiere significar que no existan ciertas características específicas del contrato de auditoría que reclamen la aplicación de ciertas normas jurisprudenciales (pues las que ofrece el Código Civil se revelan inservibles) del contrato de servicios.

c) El contrato de auditoría de cuentas constituye, en realidad, una manifestación más de la vasta fenomenología del *contrato de obra* (y en esta dirección se sitúa precisamente el sector mayoritario de la doctrina que más atención ha dispensado al asunto: v., por citar sólo a los grandes comentaristas, CLAUSSEN, en *Kölner Kommentar*, cit., II, 1, págs. 156-157; BAUMBACH-HUECK, *Aktiengesetz*, München 1978, pág. 550; GODIN-WILHELM, *Aktiengesetz*, cit., I, pág. 1001, y en nuestra doctrina, ILLESCAS, ob. cit., pág. 5). La prestación básica, aquella que determina la celebración del contrato y que por consiguiente lo conforma causalmente, viene dada, en efecto, por la realización del informe. «La contraprestación principal del auditor —como dice acertadamente ILLESCAS— consiste no tanto en la puesta a disposición de la compañía de sus servicios, sino en la consecución de un específico resultado de periodicidad apriorística pero no necesariamente anual: el informe de auditoría» (ob. y loc. ult. cit.). La realización del informe se incorpora a la causa del contrato, en el sentido de que su finalidad no es auditar sin consideración al resultado del informe, sino justamente auditar para obtener el informe. La razón es clara: la finalidad que persigue la ley con la verificación contable no es otra que la de poner a disposición de los accionistas llamados a aprobar las cuentas anuales (art. 212.2 LSA) y de los terceros que se relacionen con la sociedad (arts. 218 y 220.2 LSA) un instrumento de control y de contraste para que puedan formar su criterio y adoptar correctamente las decisiones que les incumben. Por eso cabe entender que si la auditoría no se materializa en un informe,

queda privada de valor desde el punto de vista de la finalidad de la ley. En consecuencia, si el contrato tiene por misión encauzar jurídicamente el logro de ese objetivo de control y publicidad, por fuerza ha de articularse como contrato de obra. Esa es la idea que se hace transparente en los mismos textos legales, en los que siempre aparece el informe como centro de gravedad del sistema de verificación (v., entre otros, los arts. 1.2 LAC, 1.4 RAC, 209 LSA, etc.). Especialmente significativo parece en este sentido el artículo 1 de la Ley de Auditoría de Cuentas, a cuyo tenor:

«1. Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, *siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros.*

3. Tanto la auditoría de cuentas anuales y del informe de gestión como cualquier otro trabajo de revisión o verificación contable que de acuerdo con lo establecido en el apartado primero de este artículo deba calificarse legalmente como auditoría de cuentas, *tendrá necesariamente que ser realizado por un auditor de cuentas mediante la emisión del correspondiente informe...*»

Parece, pues, claro que el contrato de obra es el tipo que mejor se acomoda y que mejor puede acoger al contrato que examinamos. En particular, la distribución de riesgos se revela perfectamente ajustada a las expectativas normativas de las partes. En esta materia sucede algo similar a lo que acontece con el contrato concertado sobre los servicios profesionales de un abogado al objeto de que emita un dictamen; se trata, en efecto, de un supuesto en el que ni siquiera nuestro Tribunal Supremo, generalmente proclive a inclinarse por el arrendamiento de servicios en materia de profesiones liberales, duda en calificar como contrato de obra (v. STS 21-III-1950; sobre el caso similar del arquitecto al que se le encomienda la realización de un proyecto, v. FERNÁNDEZ COSTALES, *El contrato del arquitecto en la edificación*, Madrid 1977, págs. 123 y sigs.). La similitud se aprecia con claridad si tenemos en cuenta que lo que se pide al auditor no es en realidad asistencia técnica en materia contable, sino un dictamen técnico sobre los estados financieros preparados por los administradores (en relación con la previsión legal de la ejecución esporádica u ocasional por los auditores de ciertos servicios específicos distintos de la verificación; v. ILLESCAS, ob. cit., pág. 6).

d) Parece oportuno agregar ahora que la calificación de la relación que media entre la sociedad y el auditor como contrato de obra, si bien se revela especialmente útil a los efectos que aquí interesan no debe sobrevalorarse en exceso, pues en gran parte el régimen y contenido de esa relación vienen predeterminados por la legislación especial (v. KROPFF, *Aktiengesetz...*, cit.,

III, pág. 416). En atención a esta circunstancia y teniendo en cuenta el interés público que informa la verificación contable, ha de entenderse que los preceptos del Código Civil que regulan el contrato de obra tienen una función más bien complementaria y por tanto sólo podrán integrar la disciplina legal de la verificación contable en la medida en que sean compatibles con su sentido y finalidad.

3. EL CONTRATO DE AUDITORÍA COMO CONTRATO «SUI GENERIS»
EN EL QUE PREDOMINAN LOS ELEMENTOS PROPIOS DEL CONTRATO DE OBRA.
DISCIPLINA APLICABLE

Haciendo un resumen de la exposición anterior, podemos afirmar que la relación entre la sociedad y el auditor ha de ser considerada como una auténtica relación contractual que responde básicamente al tipo de contrato de obra, pero cuyo contenido y régimen se hallan en gran medida predeterminados por la ley. Es esta compleja caracterización la que conduce a la estimación de que ciertos aspectos colaterales de esa relación han de ser integrados por algunas normas que disciplinan el contrato de mandato e, incluso, el contrato de servicios. Se trata de una configuración del negocio que no debe extrañar. El contrato de obra contemplado por el Código Civil obedece fundamentalmente al tipo de contrato de construcción inmobiliaria. En este sentido no se puede ocultar que, como viene poniendo de relieve la doctrina, en la realidad de estos contratos de gestión o servicios, si bien cuando se contemplan sus extremos los tipos son nítidos y claros, no sucede lo mismo en la amplia franja intermedia en la que existe una tipología fluida que con frecuencia reclama una combinación de las normas de los contratos vecinos y específicamente de los contratos de mandato y de servicios (v. en este sentido ult. el comentario de SALVADOR CODERCH al art. 1.588, en Ministerio de Justicia (ed.), *Comentario del Código Civil*, II, págs. 1175 y sigs.). Pues bien, el contrato de auditoría parece un caso paradigmático de contrato de obra con ramificaciones en los tipos colaterales (en este punto resulta especialmente interesante la reconstrucción de BRÖNNER, *Grosskommentar*, II, cit., pág. 597, que habla de un contrato *sui generis* con elementos del contrato de obra, servicios y mandato; y de KROPFF, *Aktien-gesetz...*, cit., III, pág. 416).

Esta formulación flexible de la naturaleza del contrato de auditoría permite llegar a una reconstrucción de la normativa aplicable más acomodada a las expectativas normativas de las partes y a las valoraciones generales de nuestro sistema. En este sentido, y a título de ejemplo, pueden hacerse algunas observaciones de régimen. En principio, por ser el esquema central, serán de aplicación general las normas que disciplinan el contrato de obra. De ellas

solamente habrá que excluir aquellas que hallan sido sustituidas imperativamente por la legislación de sociedades y de auditoría (así, por ejemplo, no podrá aplicarse la libre rescisión por el comitente que señala el art. 1.594 CC y habrá que observar la norma sobre revocación por justa causa del art. 204.3 LSA; tampoco se acudirá a las normas sobre responsabilidad contractual y, menos, su modificación convencional, sino que serán de aplicación los arts. 11 LAC y 211 LSA; etc.). Será necesario excluir también las normas que sólo se explican en función del contrato de construcción de inmuebles (v.gr., art. 1.591 CC) o aquellas otras que son incompatibles con la finalidad de la verificación (por ejemplo, el art. 1.598 CC). De otro lado, como ya hemos insinuado, cabrá aplicar aquellas normas del mandato y del arrendamiento de servicios que resulten analógicamente pertinentes (v.gr., arts. 1.720 y 1.728 CC; v. al respecto arts. 328 y 312.2 RRM; etc.).

II. POSIBILIDAD DE TERMINACION UNILATERAL DEL CONTRATO DE AUDITORIA DE CUENTAS POR PARTE DEL AUDITOR

Establecidas las líneas maestras que, a nuestro juicio, perfilan la relación auditor-sociedad, podemos contemplar con mayor seguridad la cuestión relativa a *las posibilidades que nuestro Ordenamiento proporciona al auditor para desvincularse unilateralmente del contrato concertado con la sociedad*. En este punto las soluciones que se ofrecen a la consideración del intérprete presentan una notable variedad. La opción por una u otra no es, sin embargo, una operación mecánica que pueda efectuarse automáticamente partiendo de las conclusiones alcanzadas en el análisis de la naturaleza jurídica. Aquél es por fuerza un análisis provisional, que si bien sirve para fijar el contexto sistemático y valorativo en que han de discutirse los problemas de régimen, necesariamente habrá de ser contrastado en un análisis posterior en el que las distintas opciones tendrán que ser valoradas desde el punto de vista de las expectativas normativas de las partes, de los intereses en juego y de los fines perseguidos por la ley. Este es el objeto de las reflexiones que siguen.

1. INADMISIBILIDAD DE LA RENUNCIA UNILATERAL «AD NUTUM»

A nuestro juicio debe descartarse, con carácter general, la tesis minimalista, a tenor de la cual *el auditor goza de un derecho de renuncia virtualmente ilimitado* que le permite desvincularse de los compromisos adquiridos frente a la sociedad por simples razones de «conveniencia personal». Esta

es una **orientación** muy generalizada en la práctica francesa («la pratique a tendance à admettre qu'un commissaire peut démissionner pour simple convenance personnelle») y se conecta, bien con la doctrina de la renunciabilidad esencial del mandato, que en nuestro Derecho consagran los artículos 1.732.2.º, 1.736 y 1.737 del Código Civil (v. TERRE, «La démission du commissaire aux comptes», *Rev. écon. et comptab.*, 1971, págs. 5583 y sigs.; *apud* HERMARD-TERRE-MABILAT, *Sociétés commerciales*, cit., II, págs. 760 y sigs.), bien con el principio de libre dimisión de los cargos orgánicos (v. la información que suministran VIDAL, *Le commissaire aux comptes dans la société anonyme*, París 1985, pág. 275; RIPERT-ROBLLOT, *Traité élémentaire de Droit Commercial*, París 1986, I, pág. 937, y los propios HERMARD-TERRE-MABILAT, *op. loc. cit.*) (1).

Como acabamos de indicar, a nuestro modo de ver, este planteamiento no puede admitirse. En otro caso se pondría en entredicho la finalidad perseguida por el legislador al establecer el sistema de verificación contable. El legislador ha querido, en efecto, dotar de estabilidad el cargo de auditor (así se infiere con toda claridad del art. 204.3 LSA, que sólo permite su revocación por justa causa, y de los arts. 204.1 LSA y 40 RAD, que preceptúan plazos mínimos de permanencia en el cargo). El propósito perseguido no ha sido, ciertamente, asegurar, en beneficio de los auditores, la conservación de su clientela (en cuyo caso, como es natural, el principio de libre renunciabilidad no sería incongruente), sino el de establecer aquellas condiciones mínimas de seguridad profesional que son precisas para que el auditor, en aras de los intereses de accionistas y de terceros e incluso del propio interés público, pueda desarrollar con el máximo de independencia y eficacia el control contable de la sociedad (v. en este sentido las agudas observaciones de HOUIN, «Comentario a la Sentencia del Tribunal de Nîmes de 27-III-1973», en *Rev. Trim. Droit Comm.*, 1973, pág. 824). Y esa estabilidad —ha de agregarse— no ha querido garantizarse sólo frente a la

(1) El Derecho inglés puede incardinarse también en este contexto, puesto que concede al auditor un amplísimo derecho de desistimiento. En efecto, a tenor de lo dispuesto por la *section 390 (1) Companies Act 1985*, «[A]n auditor may resign his office by depositing a notice in writing to that effect at the company's register office; and such notice operates to bring his term of office to an end on the date on which the notice is deposited, or on such later day as may be specified in it». La única exigencia es, pues, una comunicación escrita, en la que el auditor —según precisa el apartado (2) de la indicada *section*— ha de señalar si renuncia por haber detectado algún problema en la compañía, en cuyo caso tiene que explicarlo, o no. Con ello se quiere únicamente prevenir al auditor de renunciar sin informar a los socios, pero no se pretende poner cortapisas al desestimiento del auditor (cfr. SCHMITTHOFF, *Palmer's Company Law*, cit., I, págs. 1.084 y sigs., y PENNINGTON, *Company Law*, London, 1985, págs. 781 y sigs.). El Derecho inglés es, no obstante, poco significativo a nuestros efectos, puesto que descarga buena parte de la regulación en las normas corporativas (v. la *Guide to Professional Ethics* del Institute of Chartered Accountants in England and Wales).

presión de la sociedad, sino también frente a la natural inclinación del auditor a huir de las situaciones comprometidas.

Por todo ello hemos de estimar que la estabilidad reclama también una drástica contención de la renuncia unilateral *ad nutum*, que podría convertirse en «una escapatoria fácil para el auditor que quisiera evitar tensiones y dificultades» (VIDAL, *Commissaire aux comptes*, cit., pág. 276). Esta exigencia se halla hasta tal punto presente en la ley que «el incumplimiento de realizar una auditoría de cuentas contratada en firme» ha sido configurado, además, como un ilícito administrativo, dotado de la correspondiente sanción [v. arts. 16.2.a) LAC y 48.a) RAC]. La solución que consideramos sería, por otra parte, difícilmente compatible con la distribución de riesgos propia del contrato de obra. Ciertamente, esta última observación no es decisiva, puesto que en el plano estrictamente jurídico-privado y al amparo del principio de la autonomía de la voluntad (art. 1.255 CC), habría que admitir pactos modificativos del régimen legal. Es, sin embargo, significativo si tenemos en cuenta que, en buena parte, la estructuración del contrato de auditoría como contrato de obra constituye una exigencia de la propia regulación —imperativa— de la verificación contable contenida en las leyes de sociedades y de auditoría.

2. INADMISIBILIDAD DE LAS POSICIONES EN FAVOR DE LA «CAUTIVIDAD TOTAL DEL AUDITOR»

Pero nos parece que de la misma manera que no cabe predicar una libertad total de renuncia, tampoco puede admitirse la tesis maximalista de la *cautividad total del auditor*, tal como ha sido sostenida por algún sector minoritario, que niega al auditor el derecho de desvincularse unilateralmente de la relación bajo cualquier circunstancia (v. GODIN-WILHELM, *Aktiengesetz...*, cit., I, pág. 1001). Realmente, estos autores sólo admiten el caso de resolución por incumplimiento en el supuesto de mora del deudor. En otras ocasiones se invoca, con gran imprecisión, la naturaleza orgánica del vínculo para establecer este principio de cautividad, pero el enfoque yerra de manera ostensible, porque —como señalan certeramente HEMARD-TERREMABILAT, *Sociétés commerciales*, cit., II, pág. 761— para el órgano social más característico —los administradores— rige, de modo general, el principio contrario de libre dimisión. Precisamente por esta razón, bajo la vigencia de la Ley de Sociedades Anónimas de 1951, se entendía que los censores podían dimitir libremente de su cargo (v. GIRÓN, *Derecho de sociedades anónimas*, cit., pág. 393).

En realidad, una presión de tal naturaleza sobre posición del auditor no es compatible con un sistema organizado sobre bases jurídico-privadas.

Solamente si el auditor fuera un funcionario público podría llegarse a consecuencias análogas. Contra estas observaciones no se puede invocar el ya citado artículo 16.2.b) de la Ley de Auditoría de Cuentas, que prevé como infracción administrativa grave «el incumplimiento de la obligación de realizar la auditoría contratada en firme». Las razones son claras: el incumplimiento de la obligación de realizar la auditoría no hace referencia a la situación objetiva en que la auditoría quede sin realizar, sino que representa un concepto jurídico que necesita ser valorado. Naturalmente, el incumplimiento será sancionable, pero sólo cuando jurídicamente merezca la calificación de incumplimiento. En otras palabras, para determinar cuándo hay incumplimiento hemos de saber primero cuáles son los casos en que cabe la renuncia, el desistimiento o la resolución unilateral del contrato, pues donde comienzan éstos acaba aquél.

3. LA TERMINACIÓN UNILATERAL DEL CONTRATO POR LA IMPOSIBILIDAD
DE REALIZAR LA AUDITORÍA, FUNDADA EN CAUSAS AJENAS
A LA VOLUNTAD DEL AUDITOR

En atención a las consideraciones anteriores, parece que lo procedente es ensayar una solución intermedia que *permita al auditor terminar su relación con la sociedad en los casos en que, de acuerdo con los dictados de la buena fe, resulte objetiva o subjetivamente inexigible una conducta distinta*. Bajo esta formulación general aludimos a aquel conjunto de hipótesis en las que, por una u otra razón, la decisión unilateral del auditor de separarse de la sociedad se halla amparada por una razón digna de ser considerada por el Ordenamiento jurídico. En términos generales, puede afirmarse que esta tesis es la que más amplio consenso ha merecido por parte de la doctrina comparada (la mayoría de los autores hablan, en efecto, aunque ciertamente con muy diferentes contenidos de «justa causa» o de «motivo relevante»; *giusta causa*: v. referencias en CAVALLI, *Sindaci*, cit., pág. 45; *motif légitime*: v. referencias en VIDAL, *Commissaire aux comptes*, cit., págs. 275 y sigs.; *wichtiges Grund*: v. referencias en KROPPE, *Aktiengesetz*, cit., III, pág. 427, cuya obra es especialmente útil para nosotros por ser anterior a la reforma a la que se alude de inmediato). Ha sido, además, el planteamiento que ha cristalizado positivamente en la reciente reforma que se ha introducido en Alemania, la única de las que hemos examinado que, junto a la inglesa, ha dedicado atención al tema (v. S 317 VI y VII HGB). Esta es, en fin, la solución que reclaman las más elementales exigencias de la razón práctica y de la razón jurídica, y que de alguna manera presupone el artículo 314.fr) del Reglamento del Registro Mercantil, allí donde dispone que proceda el nombramiento del auditor por el Registro

Mercantil «cuando las personas nombradas [por la Junta] no acepten el cargo dentro del plazo establecido en este Reglamento o, por cualquier causa justificada, no puedan cumplir sus funciones». Los dos problemas que plantea esta solución son los relativos a su fundamentación legal (puesto que la presuposición reglamentaria a que acaba de aludirse sólo tiene valor en cuanto pueda reconducirse a una norma de ley) y a su concreción fenomenológica. En este lugar nos referimos solamente al primero de ellos (2).

a) Con frecuencia suele invocarse un argumento de simetría contractual para fundar la solución propuesta: si la Junta —se dice— puede revocar el nombramiento del auditor cuando concurre justa causa para la revocación (arg. ex art. 204.3 LSA), el auditor ha de poder renunciar al cargo que ha aceptado cuando concurra justa causa para la renuncia (en este sentido se manifiesta, por ejemplo, HOUIN, «Comentario a la sentencia del Tribunal de Nîmes», cit., *Rev. Trim. Droit Comm.*, 1973, pág. 329; VIDAL, *Commissaire aux comptes*, cit., pág. 276; y entre nosotros, aunque muy al paso de otras consideraciones, GALÁN CORONA, «La verificación...», cit., pág. 338). El argumento, no obstante su razonabilidad aparente, no deja de mostrar cierta fragilidad. La correspondencia o paralelismo o, si se quiere, el equilibrio de las posiciones contractuales se establece en términos globales, pero no ha de reflejarse en cada estrato de la configuración del contrato (v., en un sentido similar, HEMARD-TERRE-MABILAT, *Sociétés commerciales*, cit., II, pág. 760). Hay, en efecto, muchas regulaciones que otorgan a una parte el derecho de revocación y se lo niegan a la otra; un ejemplo notorio nos lo ofrece el propio contrato de obra (v. arts. 1.594 y 1.595 CC). En esta misma línea de argumentación es significativo que ciertos Ordenamientos, como el alemán —y, en parte, el francés—, aunque antes de la última reforma, permitían que la sociedad revocase *ad nutum* al auditor, no por ello consideraban que el auditor gozase del mismo derecho. Por lo demás, la *ratio* especial del artículo 204.3 de la Ley de Sociedades Anónimas impide su extensión al auditor. La norma, con el fin de garantizar la estabilidad del auditor, ha querido derogar el principio general de libre revocabilidad que resultaría de la aplicación del Derecho común (v. art. 1.594 y, en su caso,

(2) Para el segundo, relativo a la concreción fenomenológica, es decir, a las circunstancias que pueden considerarse suficientes para el desistimiento del contrato por el auditor (supuestos de imposibilidad física de cumplimiento del contrato, necesidad de atender al cumplimiento de otros deberes, existencia de una causa de incompatibilidad, manifestación de una «política inquietante» de la sociedad, perturbación de las relaciones de confianza, incumplimiento de los deberes de cooperación por parte de la sociedad y ausencia de Registros contables adecuados) y las consecuencias jurídicas de la terminación unilateral del contrato, v. el trabajo «La renuncia al cargo del auditor de cuentas: circunstancias justificativas y consecuencias jurídicas de la renuncia», de IGLESIAS PRADA, en esta misma obra.

arts. 1.584 y 1.733 CC). Por ello no cabe extenderla en la dirección opuesta de facilitar, por el lado del auditor, la ruptura del vínculo. La falta de *eadem ratio* impide, en efecto, el recurso a la analogía (v. art. 4.1 CC).

b) El fundamento ha de buscarse, pues, en el Derecho común. Contemplada la cuestión desde esta perspectiva, hemos de comenzar recordando que con frecuencia se invocan, con carácter general, distintos preceptos que se sitúan en el ámbito del contrato de mandato y del contrato de servicios. En nuestro Ordenamiento podría apelarse a los artículos 1.736 y 1.737 del Código Civil, que expresamente sancionan la renunciabilidad del mandato y no la indemnización del mandante si concurre justa causa. Más la apelación a estos preceptos no parece, sin embargo, pertinente. La justa causa del mandato tiene una amplitud (justificada por las propias exigencias institucionales de la figura) que no resulta congruente, en efecto, con el sentido del contrato de auditoría que examinamos.

c) Descartadas las explicaciones anteriores, sólo queda, a nuestro juicio, el recurso a las normas generales del Derecho de obligaciones en materia de imposibilidad sobrevenida de la prestación, y muy especialmente a las particulares del contrato de obra, que es, como sabemos, el tipo contractual en el que debe incardinarse el contrato de auditoría (esta es la solución que había cristalizado en la doctrina alemana antes de que el legislador consagrara expresamente la facultad de desistimiento por motivo relevante; v., por todos, KROPFF, *Aktiengesetz...*, cit., III, pág. 427). En atención a este modo de ver la cuestión nos parece especialmente significativo el artículo 1.595, III, del Código Civil, que permite la terminación del contrato cuando «*el que contrató la obra no puede acabarla por alguna causa independiente de su voluntad*». Por lo demás, ha de señalarse que el mencionado precepto es aplicable aun cuando en el caso concreto se repunte que el contrato de obra no fue concertado en consideración a las cualidades personales del auditor, como sucede, por ejemplo, cuando éste haya sido designado por el Registrador Mercantil (en este sentido, v. por todos LACRUZ BERDEJO, *Elementos de Derecho Civil*, II, 3, Barcelona 1986, pág. 299). El artículo 1.595, III, del Código Civil y, en general, las disposiciones sobre la imposibilidad sobrevenida (arts. 1.105, 1.192, 1.184 y, análogamente, el art. 1.124, II, CC *in fine*) y sobre la buena fe objetiva (arts. 7.1, 1.258 CC y 57 CCom) constituyen así el grupo normativo básico que sirve para dar cobertura a la interpretación reglamentaria contenida en el artículo 314.b) del Reglamento del Registro, el cual —según ya hemos tenido ocasión de anticipar— presupone la posibilidad de terminar el contrato de auditoría cuando los auditores, «por cualquier causa justificada, no puedan cumplir sus funciones».

Será bueno por ello que, siquiera sea brevemente, aludamos a la doctrina de la imposibilidad sobrevenida. Lo que en este momento interesa destacar es que junto a los supuestos de imposibilidad estricta, es decir,

imposibilidad objetiva y absoluta de la prestación (provocada por sobrevenir causas impeditivas legal o físicamente insuperables; v. art. 1.184 CC), es necesario incluir aquellos supuestos en que, de conformidad con una valoración de las circunstancias del contrato realizada según las exigencias de la buena fe, el esfuerzo requerido al auditor para cumplir sobrepasaría el límite de lo razonablemente exigible, tornándose su exigencia por parte de la sociedad comitente en abiertamente desleal, incorrecta o abusiva. En esta aplicación de la buena fe consiste precisamente la doctrina de la inexigibilidad de la prestación (o la doctrina del límite de sacrificio), que paulatinamente ha ido tomando carta de naturaleza en los Ordenamientos occidentales para flexibilizar y ensanchar la noción tradicional de la imposibilidad (v. JORDANO FRAGA, *La responsabilidad contractual*, Madrid 1987, págs. 145 y sigs., y más ampliamente, págs. 181 y sigs.).

En nuestro Ordenamiento, la consideración de la inexigibilidad de la prestación como una subespecie de la imposibilidad encuentra base normativa en los artículos 7.1 y 1.258 del Código Civil, que asignan a la buena fe una función delimitadora del contenido de la obligación y, por tanto, también de la noción misma de imposibilidad sobrevenida (v. JORDANO, *op. cit.*, pág. 183; este planteamiento ha encontrado un amplio eco en nuestra doctrina —v., entre otros, Díez-PICAZO, *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, I, Madrid 1972, págs. 682 y sigs.; y más claramente Díez-PICAZO-GULLÓN, *Sistema de Derecho Civil*, II, Madrid 1976, págs. 161 y sigs.—; LACRUZ BERDEJO, *Elementos de Derecho Civil*, II, 1, Barcelona 1977, pág. 117; PÉREZ Y ALGUER, *Anotaciones...*, cit., *Derecho de obligaciones*, I, págs. 246 y sigs.; y no ha quedado ajena a él nuestra jurisprudencia: v., entre otras, SSTs 9-XM949 y 2-VII-1910). A diferencia de lo que ocurre en los supuestos de imposibilidad objetiva y absoluta, que determinan la liberación automática del deudor, en los casos de inexigibilidad de la prestación *ex bona fidei* la liberación del deudor tiene carácter facultativo. La terminación del vínculo se opera justamente mediante el desistimiento.

AURELIO MENÉNDEZ MENÉNDEZ
Catedrático de Derecho Mercantil