

**Roj:** STS 3140/2016 - **ECLI:ES:TS:2016:3140**  
**Órgano:** Tribunal Supremo. Sala de lo Civil  
**Sede:** Madrid  
**Sección:** 1  
**Nº de Recurso:** 48/2014  
**Nº de Resolución:** 444/2016  
**Fecha de Resolución:** 01/07/2016  
**Procedimiento:** Casación  
**Ponente:** IGNACIO SANCHO GARGALLO  
**Tipo de Resolución:** Sentencia

### **Resumen:**

Responsabilidad civil de los auditores. Aplicación transitoria del plazo de prescripción previsto en el art. 22.4 LAC. Responsabilidad del auditor frente a la sociedad auditada. Requisitos de la acción. La infracción de la norma técnica de auditoría sobre verificación de la existencia bajo la custodia de un tercero depositario. Relación de causalidad entre la conducta negligente y el daño que se pretende sea indemnizado.

### **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a 1 de julio de 2016

Esta sala ha visto el recurso de casación interpuesto respecto la sentencia dictada en grado de apelación por la sección 5ª de la Audiencia Provincial de Zaragoza como consecuencia de autos de juicio ordinario seguidos ante el Juzgado de Primera Instancia núm. 3 de Zaragoza. El recurso fue interpuesto por la entidad Oxiacero S.A.U., representada por la procuradora Silvia Vázquez Senín y asistida por el letrado Nicolás González-Cuéllar Serrano; y como parte recurrida la entidad Auren Auditores Zaragoza S.L.P. y Gaspar (fallecido y sucedido procesalmente por sus herederos Cristinay Mauricio), representados por la procuradora Ana María García Fernández y asistidos por el letrado Roberto Gracia Estévez.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ignacio Sancho Gargallo

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **PRIMERO.-** *Tramitación en primera instancia*

**1.-** La procuradora Beatriz Díaz Rodríguez, en nombre y representación de la entidad Oxiacero S.A.U., interpuso demanda de juicio ordinario ante el Juzgado de Primera Instancia núm. 3 de Zaragoza, contra la entidad Auren Auditores Zaz S.L.P. y Gaspar, para que se dictase sentencia:

«por la que se estime íntegramente la presente demanda con los siguientes pronunciamientos:»

1º. Se declare que los demandados Auren Zaragoza Auditores S.L. y D. Gasparno efectuaron las

labores de comprobación suficientes sobre los datos que debían reflejar el estado económico real de la empresa auditada e incurrieron en negligencia en la realización de los trabajos de auditoría contratados por Oxiacero S.A., al menos, en los relativos a los ejercicios 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009 o, en alguno o algunos de ellos, y a estar y pasar por dicha declaración.

»2º. Se condene a Auren Zaragoza Auditores S.L. y a D. Gaspar, en forma solidaria, a pagar a mi representada, Oxiacero, S.L., en concepto de indemnización por daños y perjuicios padecidos, la cantidad de cinco millones setecientos treinta y ocho mil dieciocho euros con noventa y dos céntimo 5.738.018,92 &#8364;., más el interés legal correspondiente desde la fecha de presentación de la presente demanda hasta el total y completo abono.

»3º. Se condene a los demandados al pago de las costas derivadas del presente procedimiento».

**2.-** El procurador Antonio Quintilla Lázaro, en representación de la entidad Auren Auditores Zaz S.L.P. y Gaspar, contestó a la demanda y suplicó al Juzgado dictase sentencia:

«por la que se desestime íntegramente la demanda interpuesta, absolviendo a los demandados de la totalidad de los pedimentos de la misma y ello con expresa imposición de costas del proceso a la demandante».

**3.-** El *Juez de Primera Instancia núm. 3 de Zaragoza dictó Sentencia con fecha 17 de junio de 2013* , con la siguiente parte dispositiva:

«Fallo: Que desestimando la demanda interpuesta por Oxiacero SAU debo absolver y absuelvo a Auren Auditores Zaz SLP y a don Gasparde los pedimentos deducidos de contrario sin hacer expresa imposición de las costas del juicio».

#### **SEGUNDO.-** *Tramitación en segunda instancia*

**1.-** La sentencia de primera instancia fue recurrida en apelación por la entidad Oxiacero S.A.

**2.-** La resolución de este recurso correspondió a la *sección 5ª de la Audiencia Provincial de Zaragoza, mediante sentencia de 14 de noviembre de 2013*, cuya parte dispositiva es como sigue:

«Fallo: Que desestimando el recurso de apelación formulado Oxiacero S.A.U. contra la *sentencia de fecha 17 de junio de 2013* dictada por el Ilmo. Sr. Juez del Juzgado de Primera Instancia nº 3 de Zaragoza en los autos de Juicio Ordinario número 251/2012, debemos confirmar y confirmamos la misma, con imposición a la recurrente de las costas del recurso».

#### **TERCERO.-** *Interposición y tramitación del recurso de casación*

**1.-** La procuradora Beatriz María Díaz Rodríguez, en representación de la entidad Oxiacero S.A., interpuso recurso de casación ante la Audiencia Provincial de Zaragoza, sección 5ª.

Los motivos del recurso de casación fueron:

«1º.- Submotivo primero.- Aplicación indebida del *art. 22.4 del RDL 1/2011* .

Submotivo segundo.- (subsidiario al anterior) Por interpretación errónea del *art. 22.4 del RDL 1/2011* .

»2º.- Infracción del *art. 11.1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas* y de los *arts. 1101 y 1004 del Código Civil* ».

**2.-** Por diligencia de ordenación de 19 de diciembre de 2013, la Audiencia Provincial de Zaragoza, sección 5ª, tuvo por interpuesto el recurso de casación mencionado, y acordó remitir las actuaciones a la Sala Primera del Tribunal Supremo, con emplazamiento de las partes para comparecer por término de treinta días.

**3.-** Recibidas las actuaciones en esta Sala, comparecen como parte recurrente la entidad Oxiacero S.A.U., representada por la procuradora Silvia Vázquez Senín; y como parte recurrida la entidad Auren Auditores Zaragoza S.L.P. y Gaspar (fallecido y sucedido procesalmente por sus herederos Cristinay Mauricio), representados por la procuradora Ana María García Fernández.

**4.-** *Esta Sala dictó auto de fecha 21 de enero de 2015, con la siguiente parte dispositiva:*

«Admitir el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la mercantil "Oxiacero, S.A." contra la *Sentencia dictada, en fecha 14 de noviembre de 2013, por la Audiencia Provincial de Zaragoza (Sección 5ª), en el rollo de apelación nº 356/2013* dimanante de los autos de juicio ordinario nº 251/2012 del Juzgado de Primera Instancia nº 3 de Zaragoza».

**5.-** Dado traslado, la representación procesal de la entidad Auren Auditores Zaragoza S.L.P. y Cristinay Mauricio, presentó escrito de oposición al recurso de casación formulado.

**6.-** Al no solicitarse por todas las partes la celebración de vista pública, se señaló votación y fallo el día 4 de mayo de 2016, en que ha tenido lugar. La sentencia no se ha podido dictado en el plazo establecido por la complejidad del asunto.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **PRIMERO.-** *Resumen de antecedentes*

**1.** Para la resolución del presente recurso debemos partir de la relación de hechos relevantes acreditados en la instancia.

Desde el ejercicio 1996 y hasta el ejercicio 2009, la sociedad Oxiacero, S.A.U. encargó la auditoría de sus cuentas anuales a la sociedad de auditoría Auren Auditores ZAZ, S.L.P. (en adelante, Auren). En concreto, y por lo que interesa al presente recurso, Auren se encargó de auditar las cuentas de los ejercicios 2005 a 2009, ambos inclusive.

Gaspare el auditor de cuentas socio de Auren que se hizo cargo de esta auditoría.

En julio de 2010, el stock de existencias de Oxiacero, S.A.U. era muy inferior a las cifras facilitadas por el gerente de la empresa, Marcelino.

El mecanismo de control de las existencias, diseñado por las partes, tal y como lo describe la sentencia de primera instancia, era el siguiente:

«Es preciso incidir en el mecanismo de alteración que el señor Marcelino llevaba a cabo, y que se vino a reconocer en el acto del juicio (si bien allí se expuso que lo era por indicación de la propia sociedad) y que gráficamente se recoge en el informe aportado por la parte demandada (el perteneciente a JPA).

»Teniendo en cuenta la carta de encargo y las cartas de manifestaciones enviadas por la sociedad demandante, el mecanismo de control diseñado (que ya se adelantaba que no se incluiría una revisión completa de todas las operaciones realizadas por la entidad contratante en un periodo determinado, sino en pruebas selectivas de los registros contables, que no se diseñan con la finalidad de detectar irregularidades o errores que hayan podido cometerse por el persona de la demandante (página 2 del documento 10 de demanda) implicaba la previa puesta en comunicación a la administración de la sociedad de la realización de una fase de recuento físico. A tal fin la demandada se ponía en contacto con aquella y era atendida según relataron tanto el Sr. Hilario como la Sra. Laura, por el primero, fijándose la fecha para la visita a los almacenes donde se encontraban las existencias en un momento próximo al fin del ejercicio. La administración encargaba la elaboración de un listado de existencias en bruto (listado 1) en que se incluían los datos sobre referencias y cantidad de material (no sobre precios o valor) y otro listado con las órdenes de fabricación de material procesado (listado 3). Este listado se entregaba a Doña. Laura (la encargada de llevar a cabo el conteo) en presencia Don. Hilario (por lo que no existe duda de que la administración de la sociedad conocía la existencia de tales documentos, pues previamente los había encargado a su persona y había presenciado su entrega al personal de la auditoría).

»A partir de ahí se llevaba a cabo un recuento físico (por muestreo) de las partidas que se presumían de mayor valor, y como se deduce de los papeles de trabajo, de otras partidas de modo aleatorio. En esta operación se les acompañaba por jefe de almacén, Sr. Ricardo, y por el gerente, Sr. Marcelino.

»Tras comprobar la real coincidencia en las partidas examinadas, de las cantidades incluidas en los listados entregados y las existencias almacenadas, se daba por concluido el muestreo. Y con base en éste, Auren llevaba a cabo la elaboración de una hoja en que se relacionaban los productos contados, y las unidades del mismo según Oxiacero y según Auren.

»Tras el conteo Oxiacero entregaba a Auren tres listados en el que se incluían un listado de materias primas agrupado por calidades y ya valorado (listado 2 b), el resumen de existencia procesado ya valorado (listado 4 b) y el resumen del inventario contabilizado. Y Auren comprobaba la correlación entre las cifras registradas de las cuentas anuales a auditar con la hoja resumen del inventario contabilizado. Después comprobaba que las existencias revisadas físicamente el día del recuento, figuraban incluidas en los listados contabilizados.

»Como se razona en los informes técnicos la manipulación del gerente de Oxiacero se produce al entregar los listados 2b y 4b, alterando las cantidades obrantes en los listados 2 y 4, listados que no se entregaban a los auditores y en los que al parecer se reflejaban la real existencias de las existencias de materias primas (sic) y producto elaborado, y que lógicamente no eran coincidentes, reflejándose más cifra de existencia en los primeros que en los segundos, de tal manera que se inflaba la cifra de mercancías es stock. Tales alteraciones se producían sobre las existencias que no habían sido objeto de muestreo (Esto era conocido por el señor Marcelino pues estaba presente en el mismo)».

Por otra parte, en las cartas de encargo de auditoría, elaboradas por Auren y aceptadas por su cliente, se afirma:

«Como parte de nuestra auditoría, y sólo a efectos de determinar la naturaleza, la oportunidad y la amplitud de nuestros procedimientos de revisión, efectuaremos un estudio y evaluación del control interno de la entidad. Por ello, considerando los objetivos de este estudio y su alcance limitado, no podremos expresar una opinión específica sobre la eficacia de la estructura de control interno en lo que se refiere a la información financiera. El estudio y evaluación del sistema de control interno, pretende obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de errores o irregularidades significativos. Aunque una estructura efectiva de control interno reduce la probabilidad de que puedan existir riesgos de errores o irregularidades y de que no sean detectados, no elimina tal posibilidad.

»Nuestro trabajo no incluirá una revisión completa de todas las operaciones realizadas por la entidad en un periodo determinado, dado que se fundamentará en pruebas selectivas de los registros contables, que no se diseñan con la finalidad de detectar errores o irregularidades que hayan podido cometerse, por lo que en ningún caso responderá Auren Zaragoza Auditores, S.L. por la omisión de datos o por cualquier otra irregularidad que se detecte en la contabilidad o en la gestión de la entidad, como consecuencia de la ocultación de información o inexactitud de la misma. No obstante, si se pusieran de manifiesto a lo largo de nuestro trabajo alguna de estas irregularidades, serían puestas en conocimiento de la Dirección de la entidad».

[...]

»Las normas de auditoría generalmente aceptadas, exigen que obtengamos de los administradores una carta de manifestaciones sobre las cuentas anuales que deberán entregarnos firmada en los términos previstos en la Norma Técnica de Auditoría al respecto. Dada la importancia que las manifestaciones de los administradores y de la Dirección tienen para el resultado de la auditoría, OXIACERO, S.A. acepta expresamente liberar a Auren Auditores, S.L. y a su personal de cualquier responsabilidad, y asumir la reparación de los costes que puedan derivarse de la prestación de los servicios contemplados en esta carta y que sean atribuibles a manifestaciones falsas o inexactas».

La sociedad Oxiacero contestó en cada caso mediante una carta de manifestaciones en la que aceptaba la delimitación del objeto del encargo y realizaba, entre otras manifestaciones, la siguiente:

«El inventario físico fue realizado con la supervisión adecuada. Los registros de existencias fueron ajustados como consecuencia del mismo».

2. Oxiacero, S.A.U. formuló una demanda de responsabilidad contra Auren y el socio auditor Sr. Gasparporque durante las auditorías correspondientes a los ejercicios 2005 a 2009 no se había detectado la desaparición de aproximadamente 2.879.806 kgs de material siderúrgico, principalmente chapa, que Oxiacero había adquirido por un valor de 1.624.548,58 euros. Los daños y perjuicios sufridos, respecto de los que se pide la condena indemnizatoria son: el precio del material desaparecido (1.624.548,58 euros); las pérdidas sufridas por el desconocimiento de la verdadera situación de la compañía, que se valora en 3.652.289,57 euros; el perjuicio fiscal por el pago de impuestos societarios injustificados (427.436,23 euros); y el perjuicio por los préstamos realizados a Oxiacero para su financiación (33.744,55 euros).

3. La sentencia de primera instancia entendió que resultaba de aplicación, en virtud de la *disposición transitoria 4ª del CC*, el plazo de prescripción de 4 años previsto en el *art. 22.4 Real Decreto Legislativo 17/2011*. El cómputo de este plazo debía contarse desde la emisión del informe. La primera reclamación extrajudicial que interrumpía la prescripción data del 10 de febrero de 2012. Como consecuencia de ello, el juzgado apreció que la acción de responsabilidad había prescrito respecto de los informes de auditoría de las cuentas correspondientes a los ejercicios 2005 y 2006. De tal forma que centró el enjuiciamiento de la procedencia de la indemnización sobre la auditoría de las cuentas de los ejercicios 2007, 2008 y 2009.

El juzgado deja constancia de que las cuatro irregularidades que se imputaban al informe de auditoría, que constituían la conducta antijurídica que habría ocasionado aquel daño eran las siguientes: i) el informe no hizo salvedad alguna sobre la debilidad del control interno de las mercancías en stock, sin que existiera un inventario permanente, teniendo en cuenta que las existencias representaban más del 50% del activo de la sociedad; ii) no haber comprobado tras la verificación del muestreo que las resultantes que se incorporaban a las cuentas finales de la sociedad coincidían con las previamente entregadas por la entidad como existentes; iii) no haber cumplido con la previsión de que las mercancías que se encontraban en el puerto se comprobaran por comunicación dirigida al depositario; y iv) que el muestreo elegido no se hiciera sobre grupos de mercancías significativas de conformidad con los parámetros expuestos en la norma técnica.

i) La sentencia de primera instancia rechazó la primera irregularidad, a la vista del alcance del objeto del contrato celebrado, y del propio conocimiento que el órgano de administración de la sociedad debía tener de la inexistencia de un inventario permanente.

ii) También rechazó que hubiera irregularidades respecto del muestreo realizado. Al respecto entendió acreditado, por el testimonio Don. Ricardo, encargado de los almacenes de la demandante, que «los conteos de las muestras examinadas generalmente afectaban a las partidas de material más gruesas o más grandes, por consiguiente, las de mayor valor...».

iii) Respecto de la tercera, el juzgado dejó constancia de que, según lo pactado, el control de auditoría no tenía el fin de detectar los errores o irregularidades cometidos en los registros contables, sino dar una opinión de razonable fiabilidad de las cuentas anuales. Luego describió el mecanismo de control diseñado por las partes, al formalizar la auditoría (reseñado en el apartado 1 de este fundamento jurídico):

«tras el conteo Oxiacero entregaba a Auren tres listados en el que se incluían un listado de materias primas agrupadas por calidades y ya valorado (listado 2b), el resumen de existencias

ya valorados (listado 4 b) y el resumen del inventario contabilizado. Y Auren comprobaba la correlación entre las cifras registradas de las cuentas anuales a auditar con la hoja resumen del inventario contabilizado. Después comprobaba que las existencias revisadas físicamente el día del recuento, figuraban incluidas en los listados contabilizados».

Y, a continuación, advirtió que la información que se le daba a la auditora por la gerencia de la sociedad en cuanto a las existencias no directamente recontadas era voluntariamente inexacta y con la intención de burlar controles diseñados por la demandada. Razón por la cual, como la acción ejercitada lo es por la propia sociedad, no cabía imputar responsabilidad a la auditora porque se le entregó información desde la propia gerencia de la sociedad con el propósito de burlar el control diseñado por la demandada. Y, además, no podía imputársele responsabilidad por la desaparición de una mercancía que pudiera haberse evitado si se hubiera introducido un sistema de control interno, como es el inventario permanente.

iv) En cuanto a la cuarta irregularidad, el juzgado entendió que no había quedado acreditada la relación de causalidad entre la desaparición de las mercancías y la ausencia del control directo del depositario, máxime cuando el examen por muestreo fue significativo según la mayoría de los informes. Además, el error había sido provocado por la intervención del propio órgano de administración, en la medida en que la información que se hacía llegar a la auditora emanaba de miembros del órgano de administración.

**4.** La sentencia de la Audiencia confirma la prescripción de la acción de responsabilidad respecto de la auditoría de las cuentas de los ejercicios 2005 y 2006.

En relación con los pactos suscritos entre las partes respecto del alcance de la auditoría, la sentencia afirma que con estos pactos ni la sociedad de auditoría «puede relajar contractualmente sus deberes normados», ni la demandante «puede exigir actuaciones, por muy útiles que le resulten para fortalecer su control interno sobre los procedimientos, que no están previstas en la normativa de auditoría».

Después, advierte que la única norma que en esa segunda instancia sostiene el apelante que había sido incumplida era la Resolución de 19 de septiembre de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas", y en concreto los epígrafes 17 y 18, que establecen:

«17. El auditor comprueba que en el listado final del inventario se refleja adecuadamente el resultado de los recuentos físicos.

»18. Cuando hay existencias bajo custodia y control de terceros, el auditor normalmente obtiene confirmación directa de ellos en cuanto a la cantidad y condición física de las existencias que están en esa situación. Dependiendo de la importancia relativa de las existencias depositadas, el auditor puede también plantearse:

- La integridad e independencia del tercero en cuestión.

- Presenciar el inventario físico, o encargar a otro auditor que lo haga por él.

- Obtener un informe de otro auditor sobre los sistemas contables y de control interno establecidos por los depositarios para asegurar el adecuado recuento y custodia de las existencias.

- Verificar la documentación de las existencias en poder de terceros, tal como justificantes de recepción en almacén, u obtener confirmaciones de las existencias que hubieran sido entregadas como garantía de alguna operación».

La Audiencia razona que la demandante apelante parece aceptar que no había habido infracción «de la Norma Técnica de Auditoría sobre la obligación de comunicar a la comitente la existencia de debilidades de control significativas por la inexistencia de inventario permanente, o la infracción de la Norma Técnica de Auditoría sobre partidas significativas, que parece aceptarse es meramente orientativa y no obligatoria».

De tal forma que la infracción se centraba en dos conductas:

«no comprobar si la totalidad del inventario manual, hecho sin agrupación por calidades y destinado al conteo manual de partidas elegidas por la auditora -de papel a físico-, o de partidas existentes en la nave verificando si tenían su reflejo en su inventario -de físico a papel- fue comprobado por la actora si se reflejaba en el inventario valorado realizado por su gerente y, en segundo lugar, la no confirmación directamente por los terceros que la tenían bajo su custodia de las existencias».

Luego analiza la primera conducta, y concluye que no ha existido infracción alguna:

«En términos meramente literales, y desde un punto de vista meramente gramatical, lógico y finalista, no parece que el auditor haya de comprobar en el inventario valorado sobre el que se elaboraran las cuentas sino las partidas verificadas en el inventario manual, lo contrario sería variar la finalidad de los trabajos, para entrar en el examen de la corrección de los medios de control internos más allá de lo exigido. La verificación de las existencias, como cualquier otra partida se realiza sobre la base de pruebas suficientemente significativas, como es el conteo de concretas partidas de importancia significativa, si esto se realiza y se verifica que "en el listado final del inventario se refleja adecuadamente el resultado de los recuentos físicos", se estima que la norma ha sido correctamente cumplida, sin que pueda exigirse la comprobación de que todas y cada una de la partidas que figuran en el inventario manual también se reflejan en el inventario valorado de la sociedad, máxime si:

a) Se declaró por la actora en sus cartas de manifestaciones que "el inventario físico fue realizado con la supervisión adecuada. Los registros de existencias fueron ajustados como consecuencia del mismo".

b) No se suministró a la demandada el inventario intermedio, el inventario agrupado por calidades y grosos que la empresa elaboraba a través de un trabajador, sobre el que después el gerente modificaba cantidades y precios, siempre sobre partidas no verificadas realmente por la auditoría, y que ulteriormente pasaban al inventario valorado.

c) Además, la tarea, máxime si no se facilitaba el documento intermedio, podía ser ardua y poco interesante en cuanto debían mecánicamente coincidir dos documentos que habían sido

elaborados por los servicios de administración de la sociedad.

d) De otra parte, dado que la sociedad conservaba el inventario manual, también podía su dirección haber realizado como parte del control interno de procesos, dicha tarea no exigible al auditor».

Y respecto de la segunda conducta, la sentencia de apelación razona que, si bien la confirmación de la mercancía en puerto no se realizó por la auditora, ello no es relevante por lo siguiente:

«a) Si atendemos al cómputo global todos los ejercicios (2005-2009) la partida no era significativa, 118.608 kg contabilizados en exceso, esto es, no más de la casi trigésima parte de la cantidad de mercancías desaparecidas. Si atendemos a los ejercicios 2007-2009, únicos sobre los que se examina la acción, suponían 378.721 kgrs existentes y no contabilizados, con lo que el perjuicio no parece existiese.

b) Obran en los papeles de auditoría, folios 155 y 539 de tal disco, los certificados de Elorza y Cía. S.A., en los que se fijan las cantidades depositadas en su poder a fecha 31 de diciembre de 2005 y 31 de diciembre de 2007. Los mismos fueron solicitados por la entidad actora y remitidos a ella, pero no guardan sustancial diferencia en cuanto a su forma, firma y sello con los solicitados posteriormente por la actora y remitidos con fecha 9 de mayo de 2011 también a la entidad actora aunque a petición de Plancontrol que también obran en autos (anexo 13 del dictamen de fecha 23 de mayo de 2011 de Plancontrol). En la misma tampoco se certifica sino que se informa de las partidas depositadas a fin de año en los ejercicios 2005, 2006, 2007. Ambos informes no coinciden ciertamente, pero guardan idéntico formato con firma y sello del consignatario de la carga que la tiene bajo su poder, sin que pueda concluirse sin género de duda cuál de ellos es inexacto y cuál no lo es.

c) La petición se realizaba a través del director administrativo de la sociedad Sr. Hilario, a su recepción las remitía al gerente Sr. Marcelino a quien la actora atribuye la alteración de las partidas de inventario, y éste las remitía a la demandada».

5. La sentencia de apelación es recurrida en casación por la demandante sobre la base de dos motivos.

**SEGUNDO.-** *Primer motivo del recurso de casación: prescripción de la acción*

1. *Formulación del motivo primero.* El motivo denuncia la infracción del art. 22.4 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC). Este precepto se habría infringido por la estimación de la prescripción respecto de las acciones de responsabilidad por la auditoría de los ejercicios 2005 y 2006.

El recurrente denuncia que el art. 22.4 LAC no resultaba de aplicación, pues la reclamación de responsabilidad se debía regir por la normativa vigente al tiempo en que se emitieron los informes de auditoría, en que por no existir un plazo legal especial, se aplicaba el general del art. 1964 CC, de quince años. Además, aunque resultara de aplicación el art. 22.4 LAC, se habría aplicado de forma errónea, pues el comienzo del plazo en situaciones de

*transitoriedad de la norma debe referirse al momento de entrada en vigor de dicha norma.* Luego añade que, en todo caso, el plazo de prescripción debía comenzar a computarse en el momento en que podía atribuirse al titular de la acción la carga de reclamar o accionar, pues de otro modo la institución (la prescripción) pierde su finalidad. Y también entiende que debería aplicarse la doctrina sobre la prescripción de las infracciones continuadas.

Procede estimar el motivo por las razones que exponemos a continuación.

**2. Estimación del motivo primero.** Propiamente, el régimen de responsabilidad aplicable al auditor y a la sociedad de auditoría es el vigente al tiempo de realizar su trabajo, en este caso, el previsto en el *art. 11 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas*, en la versión dada por la *Ley 44/2002, de 22 de diciembre. Conforme a este artículo 11:*

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

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

Esta norma no preveía ningún plazo de prescripción para el ejercicio de la acción, por lo que, en el caso de la acción de responsabilidad contractual ejercitada por la sociedad frente al auditor, regía el plazo general previsto para las acciones personales en el *art. 1964 CC*, que por entonces era de 15 años.

El Real Decreto Legislativo 1/2011 aprobó el *Texto Refundido de la Ley de Auditoría. Esta Ley regulaba la responsabilidad civil de las sociedades de auditoría y del socio auditor en el art. 22, que en su apartado 4* contenía un plazo de prescripción para el ejercicio de la acción de responsabilidad:

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

Este precepto entró en vigor después de que se hubieran emitido los informes de auditoría correspondientes a los ejercicios 2005 a 2009, pero antes de que se ejercitara la acción.

El Real Decreto Legislativo 1/2011 no contiene ninguna disposición transitoria relativa al plazo de prescripción de cuatro años introducido en el actual *art. 22.4 LAC. En ausencia de norma transitoria específica rigen las generales del Código Civil.* En este caso no la *disposición transitoria 4ª*, sino la más específica contenida en el *art. 1939 CC*, según la cual:

«(1) la prescripción comenzada antes de la publicación de este Código se regirá por las leyes anteriores al mismo; pero si desde que fuere puesto en observancia transcurriese todo el tiempo en él exigido para la prescripción, surtirá esta su efecto, aunque por dichas leyes anteriores se requiriese mayor lapso de tiempo».

Bajo una lectura constitucional, la ratio de esta disposición transitoria es que la aplicación retroactiva del plazo de prescripción se realice sin merma injustificada del derecho a la tutela judicial efectiva (*art. 24 CE*). Si la reforma ha supuesto reducir el plazo de prescripción a cuatro años, lógicamente, su aplicación retroactiva no puede suponer, en la práctica y respecto de las acciones pendientes de ejercicio, una ampliación de los plazos de prescripción ni tampoco puede legitimar el ejercicio de las acciones ya prescritas por aplicación del anterior plazo de 15 años. Pero fuera de estos casos, el nuevo plazo debe computarse desde su entrada en vigor y no desde la fecha del informe. De otro modo, en un caso como el presente, se privaría a la sociedad de acción respecto del informe auditoría de las cuentas del ejercicio 2005, pues a la entrada en vigor del Real Decreto Legislativo 1/2011, ya se habían cumplido los cuatro años desde que se emitió dicho informe.

De hecho, el legislador posterior, cuando reforma el plazo de prescripción para las acciones personales del *art. 1964 CC*, que pasa de 15 años a 5 años, en la *Ley 42/2015*, de 5 de octubre, acude para regular la aplicación transitoria de esta norma al *art. 1939 CC*. La disposición transitoria quinta de la *Ley 42/2015* pone lo siguiente:

«El tiempo de prescripción de las acciones personales que no tengan señalado término especial de prescripción, nacidas antes de la fecha de entrada en vigor de esta Ley, se regirá por lo dispuesto en el *artículo 1939 del Código Civil*».

De tal forma que, en la medida en que cuando se ejercita la acción ni había transcurrido el plazo de quince años del *art. 1964 CC* (en su versión aplicable al caso), a contar desde que se emitieron los informes correspondientes a los ejercicios 2005 y 2006, ni tampoco el nuevo plazo de cuatro años del *art. 22.4 LAC a contar desde la entrada en vigor del Real Decreto Legislativo 1/2011*, debemos entender que la acción de responsabilidad en relación con estos dos ejercicios (2005 y 2006) no había prescrito. Razón por la cual casamos la sentencia. La consecuencia es que, en relación con los ejercicios 2005 y 2006, debemos juzgar como tribunal de instancia, teniendo en cuenta el segundo motivo de casación.

**TERCERO.-** *Motivo segundo de casación: infracción del art. 11 LAC*

**1.** *Formulación del motivo segundo.* El motivo denuncia la infracción del *art. 11.1 LAC*, y los *arts. 1101 y 1104 CC*. Y para completar esta formulación, se aduce lo siguiente:

«En concreto la negligencia consistió en la falta de verificación por los demandados de las existencias de la compañía que se reflejaron en las cuentas anuales de los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008 y que no coincidían con los reales, al haber sido alteradas las cifras por el ex Gerente de la empresa D. Marcelino, que se apropiaba de la mercancía y conseguía hacer figurar en los balances cifras ficticias. Pese a que, si los demandados hubieran actuado con diligencia, hubieran detectado la manipulación, alertado a los administradores de la sociedad y evitado el perjuicio ocasionado, la sentencia impugnada confirma su absolución acordada por la sentencia de primera instancia al entender, en síntesis, que no concurren los requisitos de la causalidad jurídica ni de la culpabilidad para la exacción de la responsabilidad por culpa contractual, en contradicción con los preceptos que invocamos como infringidos en el presente motivo».

La actuación del auditor, según el recurso, fue contraria a la *lex artis ad hoc*, que en este caso se encuentra en la norma de auditoría aprobada por la Resolución del ICAC de 19 de septiembre

de 2003. En concreto, contraria a lo previsto en los epígrafes 17 y 18, que exigen la comprobación de la coincidencia de los listados finales de inventario con los recuentos físicos y la confirmación por tercero de la mercancía en depósito, que es lo que ha omitido el auditor.

Tras analizar por qué no se cumplió con la primera exigencia, el recurrente concluye:

«la práctica seguida por Auren de omisión de la comprobación del listado no coincidentes con las del listado inicial comprobadas mediante recuento físico genera una zona de descontrol absoluto por parte de los auditores de las cifras de existencias incluidas en el listado final. Conocedor el ex gerente de la negligencia práctica de Auren, pudo durante años alterar el balance de la sociedad y ocultar la aprobación por su parte de la mercancía».

El recurso reconoce que el gerente formaba parte de la sociedad y que, por ello, la alteración de la contabilidad fue realizada por un *intraneus* que resulta personalmente responsable de las consecuencias. Pero su responsabilidad no excluye la del auditor, sino que resulta concurrente, que no detectó esas irregularidades cometidas por el gerente. Aunque es cierto que al auditor no se le puede exigir que detecte todo error o irregularidad que pueda cometerse, sí que se le exige que actúe conforme a la *lex artis ad hoc*, constituida por las normas técnicas de auditoría, para intentar evitar o al menos minimizar el riesgo de un falseamiento de la realidad en las cuentas derivado de errores o irregularidades que sólo pueden provenir de un *intraneus*. Al hilo de esto, el recurso advierte que las cartas de manifestaciones no pueden derogar las exigencias contenidas en las normas técnicas de auditoría.

En relación con el incumplimiento de la segunda exigencia, esto es, con la falta de comprobación de las existencias en el puerto y su debida contabilización, el recurso denuncia que la sentencia recurrida, aunque reconoce su incumplimiento, entiende que su incumplimiento resulta irrelevante.

## **2. Régimen de responsabilidad de los auditores frente a la sociedad auditada.**

En nuestro caso, la sociedad que había encargado la auditoría de sus cuentas anuales correspondientes a los ejercicios 2005 a 2009 al auditor y a la sociedad de auditoría demandados, ejercita frente a ellos una acción de responsabilidad contractual. Como ya hemos adelantado, el régimen legal aplicable al caso era el contenido en el *art. 11 LAC, en la redacción dada por la Ley 44/2002, de 22 de diciembre*, transcrito con anterioridad.

La remisión que se contiene en el primer apartado del *art. 11 LAC a las reglas del derecho privado, en este caso en que existe una vinculación contractual, nos conduce al régimen de responsabilidad civil contractual (arts. 1101 y ss CC)*, con las particularidades previstas en la Ley de Sociedades Anónimas (*arts. 211 y 134 TRLSA*), aplicable al caso en atención a su vigencia en el tiempo en que se realizaron los informes de auditoría objeto de enjuiciamiento.

Se trata de una responsabilidad fundada en el daño y en la culpa, se pretende la indemnización del daño o perjuicio causados a la sociedad como consecuencia de un cumplimiento doloso o negligente de las obligaciones del auditor. Estas obligaciones son las legales, que forman parte de la prestación contractual asumida por el auditor, y otras asumidas contractualmente siempre que no sean incompatibles.

Bajo este régimen de responsabilidad, para su apreciación, se precisa la concurrencia de los siguientes requisitos: una actuación antijurídica, por parte del auditor, en el marco de la relación contractual de auditoría que le une con la sociedad auditada; que esta conducta del auditor sea culpable, por haber actuado con dolo o culpa; la causación de un perjuicio o daño a la sociedad auditada; y una relación de causalidad entre el daño y perjuicio sufrido por la sociedad auditada y la conducta antijurídica del auditor.

Por otra parte, es preciso advertir que, en la medida en que el contrato de auditoría de cuentas que une a la sociedad con el auditor y la sociedad de auditoría está normado legal y reglamentariamente, sus obligaciones y el modo de cumplir con ellas viene pautado por las previsiones legales acerca del objeto y alcance de la verificación de las cuentas de la sociedad y el contenido del informe (la opinión responsable que ha de emitir y las circunstancias que, de concurrir, debe dejar constancia).

La actividad que se pide del auditor es esencialmente doble: verificar y dictaminar. Debe llevar a cabo una revisión de los documentos contables elaborados por los administradores de la sociedad, en el plazo convenido (que no puede ser inferior al mes), y con arreglo a unas pautas determinadas (previsiones legales y normas técnicas de auditoría). Esta primera prestación está íntimamente ligada a la segunda: como resultado de la revisión de las cuentas, el auditor ha de emitir un informe en el que debe dejar constancia de las circunstancias relevantes para poder otorgar fiabilidad a los documentos contables auditados, y emitir una opinión responsable. Ordinariamente, si en la labor de verificación se han seguido las normas técnicas, se detectarán las irregularidades relevantes para poder concluir que las cuentas auditadas no reflejan la imagen fiel de la sociedad, y se podrá dejar constancia de ello en el informe. Pero no puede concluirse que los auditores asuman la obligación de detectar dichas irregularidades, y que el no haberlas detectado y reflejado en su informe determine siempre un incumplimiento contractual. Los auditores se comprometen a desarrollar la actividad de verificación con arreglo a unos parámetros, cuyo seguimiento es el que determinará a la postre el grado de cumplimiento de sus obligaciones.

En este sentido, para poder valorar mejor esta responsabilidad, conviene tener presente la advertencia contenida en la *Sentencia 798/2008, de 9 de octubre*:

«(L)a auditoría de cuentas se considera necesaria - en el caso, por la *disposición adicional primera de la Ley 19/1.988* - con una finalidad empírica: la de obtener un medio que garantice, en la medida de lo razonable, que los estados financieros auditados no adolecen de inexactitudes significativas.

»Que, como consecuencia se exige al auditor una prestación profesional que posibilite dicha función. Esa utilidad, por un lado, y la naturaleza profesional y el contenido técnico de la prestación de la auditoría, por otro, determinan el nivel de la exigencia no sólo según el contrato sino también según la ley, que la impone como premisa necesaria para el cumplimiento de aquella misión.

»Que cumple el auditor su obligación contractual y los deberes vinculados a su función por la norma cuando actúa con la pericia y diligencia de un buen profesional en la ejecución de la auditoría, lo que en muchos casos dependerá del diseño de la misma.

»Y que, en definitiva (...) no cabe hacer responsable al auditor por no detectar todos los errores

o fraudes que puedan cometer los administradores, directivos o personal de la entidad auditada - algunos realizados con la intención de mantenerlos ocultos a toda investigación ajena -, sino no sólo aquellos que con una correcta ejecución de su prestación profesional debería haber descubierto.

»La diligencia y pericia del auditor constituyen una regla de determinación de la exactitud del cumplimiento de la prestación por él debida y, a la vez, un criterio de imputación subjetiva de responsabilidad».

Tras estas consideraciones, podemos matizar que la prestación de emitir un informe, con un determinado contenido, es una obligación de resultado, propia de un contrato de obra; pero en cuanto al objetivo final perseguido, avalar la fiabilidad de la información económico-contable suministrada por la sociedad y asegurar que no existen irregularidades relevantes, la obligación asumida por los auditores es de medios, llevar a cabo la revisión y verificación de arreglo a unas normas técnicas, que en condiciones normales resultan eficaces. Este doble plano de las obligaciones asumidas por los auditores en el contrato de auditoría es muy relevante en nuestro caso para la valorar la responsabilidad de los demandados.

**3.** De las cuatro conductas antijurídicas denunciadas en primera instancia, en apelación quedaron reducidas a dos: i) no haber comprobado tras la verificación del muestreo que las resultantes que se incorporaban a las cuentas finales de la sociedad coincidían con las previamente entregadas por la entidad como existentes; y ii) no haber cumplido con la previsión de que las mercancías que se encontraban en el puerto se comprobaran por comunicación dirigida al depositario. Estas conductas habrían impedido que los socios de la sociedad auditada pudieran advertir la desaparición durante aquellos ejercicios económicos 2005-2009 de, aproximadamente, 2.879.806 kgs. de material siderúrgico, que Oxiacero había adquirido por un valor de 1.624.548,58 euros.

Con estas conductas, se habrían infringido, según la demandante, la Norma Técnica de Auditoría sobre "Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas", de 19 de septiembre de 2003, y, en concreto, los epígrafes 17 y 18.

El 17 impone al auditor comprobar que «en el listado final del inventario se refleja adecuadamente el resultado de los recuentos físicos».

El 18 dispone, cuando haya existencias bajo custodia y control de terceros: «el auditor normalmente obtiene confirmación directa de ellos en cuanto a la cantidad y condición física de las existencias que están en esa situación». Y dependiendo de la importancia relativa de las existencias depositadas, el auditor puede también plantearse:

«- La integridad e independencia del tercero en cuestión.

«- Presenciar el inventario físico, o encargar a otro auditor que lo haga por él.

«- Obtener un informe de otro auditor sobre los sistemas contables y de control interno establecidos por los depositarios para asegurar el adecuado recuento y custodia de las existencias.

«- Verificar la documentación de las existencias en poder de terceros, tal como justificantes de recepción en almacén, u obtener confirmaciones de las existencias que hubieran sido entregadas como garantía de alguna operación».

4. Respecto de la primera conducta, no haber comprobado tras la verificación del muestreo que las resultantes que se incorporaban a las cuentas finales de la sociedad coincidían con las previamente entregadas por la entidad como existentes, conviene hacer las siguientes puntualizaciones al hilo del mecanismo de revisión convenido y de la acción de responsabilidad contractual suscitada.

Según dejó constancia de ello la sentencia de primera instancia, el procedimiento convenido y seguido para la verificación de las existencias fue el siguiente:

i) En un momento próximo al fin del ejercicio económico, los auditores concertaban con la persona designada por los administradores sociales (en este caso, el Sr. Hilario) la visita al almacén donde estaban depositadas las mercancías y dónde debía realizarse la verificación del muestreo;

ii) Los administradores encargaban la elaboración de una lista de existencias en bruto, en la que se incluían los datos sobre las referencias y la cantidad de material, pero sin indicación de precios (listado 1), y otro listado con las órdenes de fabricación de material procesado (listado 3);

iii) Estos listados eran entregados a Sra. Laura, encargada de realizar el conteo, quien lo realizaba en presencia del Sr. Hilario, designado por la administración para esta labor.

iv) Se realizaba un recuento físico, por muestreo, de las partidas que se presumían de mayor valor y, según mostraban los papeles de trabajo, también de otras partidas de forma aleatoria. En esta operación estaban también presentes el jefe de almacén y el gerente (Sr. Marcelino).

v) Después de comprobar la coincidencia, en las partidas examinadas, entre lo contenido en los listados presentados por la administración de la sociedad y las existencias almacenadas, se daba por concluido el muestreo.

iv) Tras estas operaciones de conteo, la sociedad auditada entregaba a la auditora un listado de materias primas agrupado por calidades, con sus valoraciones económicas (listado 2b), el resumen de existencias procesado ya valorado (listado 4b) y el resumen del inventario contabilizado; y Auren comprobaba la correlación entre las cifras registradas en las cuentas anuales objeto de auditoría con la hoja resumen del inventario contabilizado. Y comprobaba que las existencias revisadas físicamente el día del recuento figuraban incluidas en los listados contabilizados.

La manipulación del contenido de los listados era realizada por el gerente (Sr. Marcelino) al entregar los listados 2b y 4b, cuyo contenido no coincidía con el que previamente había sido exhibido a los auditores, respecto del cual habían realizado las operaciones de verificación. Esto es, el contenido de los listados inicialmente entregados, para su verificación, coincidía con las existencias realmente almacenadas; y una vez practicada la verificación era cuando el gerente manipulaba el contenido de los listados, inflando la cifra de mercancías en stock, y esta

alteración se realizaba respecto de las existencias que no habían sido objeto de muestreo. Por esta razón, los auditores no advertían las alteraciones. El Sr. Marcelino, el gerente que realizaba la manipulación, estaba presente en la verificación y por ello sabía las existencias realmente verificadas.

Lo anterior refleja que el gerente, a quien se imputó en su día la distracción o desaparición de las existencias durante estos años (2005-2009), había ideado un sistema para eludir el control de los auditores. En síntesis, los listados presentados inicialmente coincidían con la realidad, pero no incluían su valoración económica, y la verificación de estos listados se realizaba por muestreo, que afectaba a las mercancías que se presumían más importantes y a otras aleatoriamente; el gerente que estaba presente en estas operaciones, se las ingeniaba para, más tarde, inflar los listados respecto de las mercancías que no habían sido objeto de verificación, razón por la cual los auditores, al comprobar si las existencias revisadas físicamente el día del recuento figuraban incluidas en los listados contabilizados, no detectaban estas alteraciones.

No puede afirmarse que no existiera medio alguno, por parte de los auditores, para detectar estas alteraciones, pues, como advierte el juzgado de primera instancia, hubieran podido detectar la falta de concordancia si hubieran cruzado la información contenida en los listados 1 y 3 con los listados 2b y 4b. Pero la omisión de estas comprobaciones, en el contexto en que se realizaron las operaciones de auditoría, no puede considerarse una infracción grave y relevante de las reseñadas normas de auditoría, a la cual pueda anudarse la causalidad jurídica del perjuicio sufrido por la sociedad con la desaparición de las existencias. A los auditores les era exigible una prestación de medios, no de resultado. No serían responsables por no haber detectado la grave discordancia entre las existencias reales y las contabilizadas, sino por no haber puesto los medios adecuados para ello. Los medios, la verificación mediante un recuento físico por muestreo, fueron aplicados, y en circunstancias ordinarias hubieran sido suficientes para detectar las discordancias. Si estas no fueron detectadas fue por la manipulación de los listados, llevada a cabo por el gerente, a la vista de lo que había sido objeto de recuento. Aunque, como hemos visto, se hubiera podido detectar esta manipulación, para ello habría que haber realizado una operación adicional que, si bien hubiera sido deseable, por no realizarla no puede imputarse al auditor las consecuencias negativas derivadas de la pérdida de las existencias.

Por otra parte, es muy relevante que la responsabilidad sea exigida por la sociedad, responsable del control de sus propios empleados y de no tener mecanismos de control interno de las existencias, siendo éstas un elemento tan importante en su activo, y no por un tercero.

**5.** Si bien la anterior conducta no es suficiente para imputar la responsabilidad pretendida a los auditores, sí que tiene mayor relevancia la otra conducta denunciada: no comprobar la exactitud de la referencia contable de las existencias que estaban en el almacén del puerto mediante una comunicación directa con el tercero depositario.

La sentencia de primera instancia y luego la de la Audiencia parten de que para la revisión de estas existencias no se optó por una comunicación directa con el depositario, que es la primera regla prevista en el epígrafe 18 de la reseñada Norma Técnica de Auditoría, según la cual:

«Cuando hay existencias bajo custodia y control de terceros, el auditor normalmente obtiene confirmación directa de ellos en cuanto a la cantidad y condición física de las existencias que están en esa situación».

Junto a esta inicial medida, en atención a la importancia relativa de las existencias depositadas, esta norma técnica prevé que el auditor pueda plantearse:

«- La integridad e independencia del tercero en cuestión.

- Presenciar el inventario físico, o encargar a otro auditor que lo haga por él.

- Obtener un informe de otro auditor sobre los sistemas contables y de control interno establecidos por los depositarios para asegurar el adecuado recuento y custodia de las existencias.

- Verificar la documentación de las existencias en poder de terceros, tal como justificantes de recepción en almacén, u obtener confirmaciones de las existencias que hubieran sido entregadas como garantía de alguna operación».

En atención a la relevancia que en este caso tenía la partida de existencias en las cuentas anuales, pues representaban alrededor de la mitad del valor del activo de la compañía, omitir la comunicación directa y alguna de las medidas adicionales sugeridas en la norma técnica sí que constituye una actuación contraria a la *lex artis ad hoc*, y su omisión constituye un comportamiento negligente. Y relevante, a los efectos de la acción de responsabilidad ejercitada, porque hubiera permitido detectar la discordancia entre el valor de las existencias contabilizadas y el de las realmente almacenadas.

Es en esta apreciación donde varía la valoración judicial respecto de la realizada por los tribunales de instancia. Pero adviértase que, si bien en relación con los últimos ejercicios (2007-2009), a los que se ciñe el enjuiciamiento de la Audiencia, en el marco de la casación no habríamos encontrado razones para sustituir la apreciación de la falta de relevancia realizada por la sentencia de apelación, no podemos decir lo mismo respecto de los dos primeros ejercicios (2005-2006).

Estos dos ejercicios, 2005 y 2006, no fueron valorados por la Audiencia porque entendió que respecto de ellos estaba prescrita la acción. Estimado el primer motivo de casación, el enjuiciamiento que nos corresponde hacer respecto de estos dos ejercicios es el propio de un tribunal de instancia. Se da la circunstancia de que fue precisamente en estos dos primeros ejercicios, 2005 y 2006, en los que las diferencias entre las mercancías reales almacenadas en el puerto y las contabilizadas resultan más llamativas. Especialmente en el ejercicio 2005, en que las existencias reales almacenadas eran 933.950 kgs y las contabilizadas 2.378.029 kgs, tal y como se refleja en los anexos del informe de Plantcontrol de 23 de mayo de 2011. La entidad de las diferencias ahonda en la gravedad del incumplimiento del deber de comprobación de la veracidad de las existencias contabilizadas, siguiendo las pautas marcadas por la reseñada norma técnica de auditoría. Esta omisión sí debe ser considerada una conducta contraria a la *lex artis ad hoc* y relevante respecto de la acción de responsabilidad civil por los daños ocasionados, sin perjuicio de la determinación del alcance de la incidencia causal.

En nuestro caso, en atención a la relevancia que las existencias tenían en el activo de la compañía, la auditora no sólo debía haber recabado la información directamente del depositario, como prevé el párrafo primero del epígrafe 18 de la norma técnica, sino que debía haber extremado el control como advierte el párrafo segundo, que indica posibles medidas de

control adicional del propio recuento del depositario.

En este caso, ha habido una infracción de la *lex artis ad hoc* que afecta a la verificación de las existencias depositadas en el puerto. Lo que debemos analizar a continuación es la relación de causalidad en relación con todos los perjuicios cuya indemnización es solicitada por la sociedad demandante.

6. Bajo el razonamiento de que el control directo omitido hubiera permitido conocer la disparidad de información sobre las existencias contabilizadas, en relación con las realmente existentes, cabría entender que esta conducta omisiva contribuyó a que la desaparición de existencias durante ese año 2005 y los posteriores pasara inadvertida a los órganos de administración de la sociedad y a la junta de socios. Pero en la causación de los perjuicios que se denuncian incidieron una pluralidad de causas: la primera de ellas, y la más importante, la conducta del gerente que realizó tal desaparición de las existencias; en segundo lugar, el propio órgano de administración que, al margen de que la información del auditor al respecto no fuera correcta, omitió mecanismos de control interno que hubieran permitido detectar lo ocurrido; y, junto a estas causas, también estaría este cumplimiento defectuoso del auditor.

La demandante, recurrente en casación, distinguió cuatro tipos de daños y perjuicios: el valor de las existencias adquiridas y no entregadas en el almacén o desaparecidas (1.624.548,57 euros); las pérdidas sufridas por el desconocimiento de la verdadera situación de la compañía (3.652.289,57 euros; el pago de impuestos societarios injustificados (427.436,23 euros); y el perjuicio por préstamos realizados a la sociedad para su financiación (33.744,55 euros).

Propiamente, no cabe trazar una relación de causalidad jurídica entre la conducta negligente del auditor y la desaparición de las mercancías, que es imputable, en su caso, a quien la llevó a cabo. Más que contribuir a la desaparición de la mercancía, la conducta del auditor la presupone, en cuanto no adoptó la diligencia que hubiera podido contribuir a detectarla, pero no es, propiamente, causa de tal desaparición. Como tampoco le son imputables las pérdidas sufridas por la compañía ni los costes financieros, que responden a la gestión empresarial y a la administración de la sociedad, y son imputables, en su caso, a quien correspondiera tales labores.

Sin embargo sí que se aprecia una relación de causalidad respecto de algunas consecuencias derivadas de la defectuosa contabilización, en concreto, el pago de impuestos societarios injustificados como consecuencia de la información contable.

El perjuicio derivado de la inadvertencia de esta disparidad entre las existencias contabilizadas y las realmente existentes durante los ejercicios 2005-2009, que se hubiera podido evitar de haberse verificado correctamente el control de las mercancías en puerto en el primero de estos ejercicios (2005), es que de acuerdo con la información contable afloraron unos beneficios inexistentes, que generaron unas obligaciones fiscales (impuesto de sociedades) que no hubieran existido de haberse reflejado la realidad en las cuentas auditadas.

Conforme al informe de Ernst & Young de 5 de marzo de 2012, aportado por la demandante, el importe del impuesto de sociedades que por estos ejercicios tuvo que pagar la sociedad alcanza a 427.436,23 euros.

Como existe una concurrencia de causas, al auditor debe imputársele no la totalidad, sino un 50% del perjuicio, proporción en que estimamos la incidencia de su conducta en la causación del daño. En consecuencia, procede estimar en parte el recurso de apelación y condenar solidariamente a los demandados al pago de la suma de 213.718,11 euros.

Conforme a lo previsto en los *arts. 1100, 1101 y 1108 CC*, y a lo solicitado en la demanda, esta cantidad devengará el interés legal desde la interpelación judicial, representada por la presentación de la demanda.

#### **CUARTO. Costas**

Estimado el recurso de casación, no procede hacer expresa condena en costas, conforme a lo prescrito en el *art. 398.2 LEC*.

Estimado en parte el recurso de apelación interpuesto por Oxiacero, S.A. tampoco hacemos expresa condena en costas, en aplicación también del *art. 398.2 LEC*.

La estimación en parte del recurso de apelación ha supuesto una estimación en parte de la demanda, razón por la cual no imponemos las costas de primera instancia a ninguna de las partes (*art. 394 LEC*).

#### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido

1º Estimar el recurso de casación interpuesto por la representación de Oxiacero, S.A. contra la *Sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza (sección 5ª) de 14 de noviembre de 2013 (rollo núm. 356/2013)*, que casamos y dejamos sin efecto. 2º Estimar en parte el recurso de apelación formulado por la representación de Oxiacero, S.A. contra la *Sentencia del Juzgado de Primera Instancia núm. 3 de Zaragoza de 17 de junio de 2013* (juicio ordinario núm. 251/2012), en el sentido de estimar en parte la demanda formulada por Oxiacero, S.A. contra Auren Auditores ZAZ, S.L.P. y Gaspar, y condenar a estos dos demandados de forma solidaria al pago a la demandante de la suma de 213.718,11 euros, más el interés legal del dinero desde la presentación de la demanda. 3º No hacemos expresa condena de las costas generadas por los recursos de casación y de apelación, ni tampoco de las correspondientes a la primera instancia. Acordamos la devolución del depósito constituido para recurrir. Líbrese a la mencionada Audiencia la certificación correspondiente con devolución de los autos y rollo de apelación remitidos

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.