

Grau en Dret
Treball de fi de Grau (21067/22747)
Curs acadèmic 2023-2024

LA RESPONSABILIDAD PENAL DEL AUDITOR DE CUENTAS

ANÁLISIS DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL

Marina Julián de la Dueña
229894

Tutor del treball:
Nuria Pastor Muñoz



DECLARACIÓ D'AUTORIA I ORIGINALITAT

Jo, Marina Julián de la Dueña, certifico que el present treball no ha estat presentat per a l'avaluació de cap altra assignatura, ja sigui en part o en la seva totalitat. Certifico també que el seu contingut és original i que en sóc l'únic autor, no incloent cap material anteriorment publicat o escrit per altres persones llevat d'aquells casos indicats al llarg del text.

Com a autor/a de la memòria original d'aquest Treball Fi de Grau autoritzo la UPF a dipositar-la i publicar-la a l'e-Repository: Repositori Digital de la UPF, <http://repositori.upf.edu>, o en qualsevol altra plataforma digital creada per o participada per la Universitat, d'accés obert per Internet. Aquesta autorització té caràcter indefinit, gratuït i no exclusiu, és a dir, sóc lliure de publicar-la en qualsevol altre lloc.

Marina Julián de la Dueña
El Prat de Llobregat, 27 de maig de 2024

RESUMEN

El presente Trabajo Final de Grado analiza la responsabilidad penal del auditor de cuentas, un tema de gran relevancia debido al aumento de los escándalos corporativos en las últimas décadas. En primer lugar, analizaré cual la posición del auditor frente a la sociedad auditada, En segundo lugar, estudiaré el estándar de diligencia y los deberes de auditoría en el marco del proceso de auditoría. En tercer lugar, analizaré la responsabilidad penal en la que puede incurrir el auditor de cuentas, en particular, si el auditor puede responder como autor o partícipe del delito de falsedad de cuentas anuales del artículo 290 CP, así como los diferentes escenarios de su intervención. Por último, discutiré si de todo lo analizado sería conveniente establecer una tipificación autónoma de los delitos relacionados con la actividad de auditoría.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	1
2. LA FIGURA DEL AUDITOR DE CUENTAS.....	2
2.1. Concepto de auditoría de cuentas y auditor de cuentas	2
2.2. Marco normativo.....	3
2.3. La relación entre el auditor de cuentas y la sociedad auditada: ¿miembro de la organización empresarial o sujeto externo?	4
2.4. El auditor de cuentas como garante de la veracidad de las cuentas anuales. Intereses protegidos por la auditoría de cuentas.....	8
<i>Referencia al departamento de auditoría interna y la comisión de auditoría</i>	<i>12</i>
3. EL PROCESO DE AUDITORÍA. ESTÁNDAR DE DILIGENCIA Y DEBERES DEL AUDITOR DE CUENTAS.	13
3.1. Estándar de diligencia y <i>lex artis</i> del auditor de cuentas	13
3.2. El proceso de auditoría de cuentas	14
<i>La fase de planificación.....</i>	<i>14</i>
<i>La fase de ejecución</i>	<i>15</i>
<i>La fase de emisión del informe (remisión, punto 3.4).....</i>	<i>16</i>
3.3. Deberes del auditor en el proceso de auditoría.....	16
3.4. En particular, el deber de emitir el informe y expresar una opinión técnica	17
3.5. En particular, el deber de apreciar fraude	19
4. LA RESPONSABILIDAD PENAL DEL AUDITOR DE CUENTAS. LOS DEBERES JURÍDICO-PENALES DEL AUDITOR. LA RESPONSABILIDAD PENAL DEL AUDITOR DE CUENTAS EN EL MARCO DEL ARTÍCULO 290.....	21
4.1. Introducción al delito del art. 290	22
4.2. El auditor como autor. La posición del auditor en contraposición a la figura del administrador.....	23
4.3. El auditor como partícipe. Escenarios de su intervención delictiva.....	25
Elementos comunes al análisis de los diferentes supuestos	25
4.3.1. Primer escenario: el auditor cumple sus deberes conforme a la <i>lex artis</i>	27
4.3.2. Segundo escenario: el auditor incumple sus deberes. Conductas neutrales.....	28
4.3.3. Tercer escenario. El auditor interviene en la falsificación de cuentas anuales.....	30
4.3.4. Cuarto escenario: ¿responsabilidad penal del auditor por la no evitación del resultado? ¿es el auditor competente por los riesgos de la sociedad?	36
4.3.5. De nuevo, la infracción de los deberes del auditor. La conveniencia de su tipificación como delito autónomo.....	37
5. CONCLUSIONES.....	39
6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	42
6.1. Bibliografía	42
6.2. Índice de jurisprudencia.....	46

1. INTRODUCCIÓN

Vivimos en un mundo cada vez más globalizado e interconectado, en el que las relaciones económicas han trascendido las fronteras estatales, involucrando a ciudadanos y empresas de diversas naciones. Este cambio ha dado lugar a nuevas formas de criminalidad económica, cuyas características difieren notablemente de la criminalidad que dominó el siglo pasado- Este fenómeno ha llevado a una evolución en la actuación político-criminal de los Estados, quienes ya no solo buscan proteger los intereses de sus ciudadanos individualmente considerados, sino también salvaguardar el sistema económico-financiero y el correcto funcionamiento del mercado.

La actividad de los auditores de cuentas se encuentra estrechamente ligada al funcionamiento de las empresas y su papel en el sistema económico y financiero de un país. Como expresión de la importancia de la información societaria veraz, junto con la obligación de aprobación de las cuentas anuales por la Junta General de Socios, la legislación contempla un control externo sobre estas como medida de control y revisión directa de la gestión realizada por los administradores. Este control se lleva a cabo mediante la auditoría de cuentas anuales, que no deja de ser un mecanismo más de regulación del legal funcionamiento de la empresa, como también lo son la cultura empresarial de buenas prácticas o los programas de cumplimiento normativo.

En tiempos recientes, hemos sido testigos de un notable aumento de los escándalos corporativos que han puesto en tela de juicio la integridad de los informes de auditoría. Los auditores se han visto ante la posibilidad de ser considerados penalmente responsables por emitir informes favorables sobre cuentas anuales que reflejaban una imagen distorsionada de la situación económico-financiera de la empresa. Esta situación ha generado un intenso debate sobre la responsabilidad penal del auditor.

En este contexto, mi trabajo final de grado se enfoca en el estudio de la responsabilidad penal del auditor de cuentas. Analizaré el estatus jurídico del auditor de cuentas, su relación con la sociedad auditada, el estándar de diligencia y los deberes del auditor y el régimen de responsabilidad asociado a la labor de auditoría.

2. LA FIGURA DEL AUDITOR DE CUENTAS

2.1. Concepto de auditoría de cuentas y auditor de cuentas

Según el art. 1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, la auditoría de cuentas consiste en revisar y verificar las cuentas anuales y otros estados financieros o documentos contables, elaborados según el marco normativo aplicable, con el fin de emitir un informe sobre su fiabilidad, con efectos frente a terceros. En nuestro ordenamiento jurídico existen dos modalidades de auditoría de cuentas: por un lado, la auditoría de cuentas anuales implica verificar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable. Por otro lado, la auditoría de otros estados financieros o documentos contables consiste en verificar si dichos estados financieros o documentos expresan la imagen fiel o han sido preparados conforme al marco legal aplicable.¹

La auditoría de cuentas de una sociedad puede ser obligatoria o voluntaria. Por un lado, es de naturaleza obligatoria cuando una norma específica establece su obligatoriedad en función de las circunstancias de la sociedad². Por otro lado, la auditoría voluntaria significa que la propia sociedad, aunque no esté obligada, decide someter sus cuentas a auditoría de manera voluntaria. Sin embargo, es esencial tener en cuenta que, independientemente de si la auditoría es

¹ CASTELLANOS RUFO, E. et al. *Memento Práctico Contable 2024* (2024.^a ed.) (ep. 9626). Francis Lefebvre.

² Conforme a la DA 1a de la Ley de Auditoría de Cuentas; arts. 1 y 2 del RD 2/2021; Arts. 263 y 265.2 de la Ley de Sociedades de Capital; Arts. 40.1 y 41 del Código de Comercio). A modo de resumen, **la auditoría de cuentas anuales es obligatoria:**

a) Cuando se superen los límites establecidos por la ley para estar exentos de la obligación de auditar. Conforme al art. 263.2 LSC. Las sociedades pierden la exención si durante dos ejercicios consecutivos dejan de cumplir al menos dos de las siguientes circunstancias: (i) El total de las partidas del activo no supere los 2.850.000 euros.; (ii) El importe neto de su cifra anual de negocios no supera los 5.700.000 euros; (iii) El número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no es superior a 50.

b) Para entidades que cumplan alguna de las siguientes circunstancias (Ley 22/2015): (i). Emiten valores negociados en mercados regulados o sistemas multilaterales de negociación. (ii). Emiten obligaciones en oferta pública. (iii) Se dedican de forma habitual a la intermediación financiera, incluyendo entidades como las entidades de crédito, empresas de servicios de inversión, entre otras. (iii) Tengan por objeto social actividades sujetas a la Ley 20/2015 sobre ordenación, supervisión y solvencia de entidades aseguradoras y reaseguradoras, así como fondos de pensiones y sus entidades gestoras.

c) Cuando se cumpla alguna de las siguientes circunstancias: (i) Percepción subvenciones o ayudas por un importe total superior a 600.000 euros (ii) Realización de obras, gestión de servicios públicos, suministros, consultoría y asistencia y servicios a las Administraciones públicas, por un importe total superior a 600.000 euros, representando más del 50% del importe neto de su cifra anual de negocios. (iii) Obligación de presentar cuentas consolidadas, independientemente de si se auditan o no las cuentas anuales individuales.

d) A solicitud de los socios minoritarios (art. 265.2 LSC) (siempre que representen al menos el 5% del capital social y que la solicitud se realice dentro de los tres meses posteriores al cierre del ejercicio fiscal, que comúnmente es el 31 de diciembre, con el plazo límite siendo el 31 de marzo del año siguiente.) o de una persona con interés legítimo respecto a un ejercicio específico (art. 40 CCom).

obligatoria o voluntaria, el trabajo de auditoría debe llevarse a cabo bajo los mismos estándares establecidos por la legislación de auditoría de cuentas.³⁴

Es requisito indispensable que la auditoría de las cuentas anuales sea realizada por un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría. Los auditores de cuentas son profesionales con una elevada cualificación profesional en el ámbito técnico-contable que, actuando como expertos independientes, utilizando las técnicas adecuadas y sujetos a determinadas normas técnicas, éticas y control de calidad, emiten una opinión sobre la fiabilidad de los documentos contables. Como requisitos adicionales, los auditores deben estar debidamente inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), prestar garantía financiera por las posibles responsabilidades y seguir los procedimientos establecidos en la normativa reguladora de la actividad.

2.2. Marco normativo

En las últimas décadas, la regulación de la profesión del auditor de cuentas ha evolucionado significativamente, al hilo de su creciente importancia social. La Ley 19/1988, de 12 de julio, introdujo la figura en el ordenamiento jurídico español y estableció la obligación para ciertas entidades de publicar y someter a una verificación independiente sus cuentas anuales.⁵ En el ámbito comunitario, la Directiva 2006/43/CE, de 17 de mayo, marcó un primer paso hacia la armonización de los requisitos y principios de la auditoría de cuentas. Sin embargo, la evolución económica y financiera posterior a su entrada en vigor, junto con la crisis financiera, llevaron a una revisión del marco normativo europeo⁶, que culminó con la adopción de la Directiva 2014/56/UE, de 16 de abril y el Reglamento UE/537/2014. En España, la implementación de la última normativa europea se materializó en la Ley 22/2015, de 12 de enero, de Auditoría de Cuentas (LAC), desarrollada reglamentariamente en el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero. La revisión comunitaria tenía el propósito de aumentar la confianza de los inversores en la veracidad e imparcialidad de los estados financieros publicados por las empresas.

De acuerdo con el artículo 2 LAC, la actividad de auditoría de cuentas se llevará a cabo de conformidad con la Ley de Auditoría, su Reglamento de desarrollo, así como a las normas de

³ DE LA CALLE PERAL DE VERGARA, J. A. et al. *Memento Práctico Sociedades Mercantiles 2024* (2024.^a ed.) (ep. 9895). Francis Lefebvre.

⁴ Aunque una sociedad esté en concurso, la obligación de auditar las cuentas persiste, con diferencias según si las facultades de administración del concursado están intervenidas o suspendidas (arts. 15 y ss. TRLC). Si están intervenidas, el administrador sigue siendo responsable de auditar las cuentas, supervisado por los administradores concursales. Si están suspendidas, la responsabilidad recae en los administradores concursales.

⁵ Es importante señalar que, ya en 1951, con la promulgación de la Ley de Sociedades Anónimas, se instituyó la figura del "censor de cuentas", que guarda similitud con la auditoría de cuentas.

⁶ CAMPUZANO, A. B., et al. (2022). *Comentario de la Ley de auditoría de cuentas* (2a ed.) (p. 26). Tirant lo Blanch.

auditoría, de ética e independencia y de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría. Por tanto, además de las leyes y reglamentos, son especialmente relevantes las NTA (NIA-ES)⁷, las NTA en los aspectos no regulados por las normas internacionales de auditoría, las normas de ética⁸ y las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

2.3. La relación entre el auditor de cuentas y la sociedad auditada: ¿miembro de la organización empresarial o sujeto externo?

Al diseñar un modelo legal que garantice la regularidad de la información contable proporcionada por las empresas, podemos contemplar diferentes alternativas. Una de ellas es un modelo funcionarial, en que el control se atribuye a un funcionario público, tal y como sucede en China, donde la actividad de auditoría de cuentas la lleva a cabo una firma de contabilidad pública certificada (CPA)⁹. Por otro lado, un segundo modelo otorga total libertad a la empresa y evita la intervención externa en el control de la información contable. Sin embargo, debido a la importancia de la auditoría de cuentas en nuestra sociedad como medio para garantizar la transparencia y la responsabilidad de las empresas (ver *infra* punto 2.4), un modelo así se presenta como inadecuado. La tercera alternativa es un sistema mixto, en el que se establece un control externo para asegurar el funcionamiento adecuado del sistema económico, aunque sin una intervención directa en la gestión empresarial.¹⁰ En este contexto, la figura del auditor como experto independiente en la verificación de la información contable, cobra especial relevancia.

La naturaleza de la figura del auditor de cuentas ha sido objeto de debate en la doctrina. Contemplamos tres posturas principales: (a) caracterizar al auditor de cuentas como un órgano

⁷ Las NIA-ES son resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) para su aplicación en España, teniendo en cuenta las revisiones y actualizaciones realizadas por el ICAC. CASTELLANOS RUFO, E. et al. *Memento Práctico Contable 2024* (2024.^a ed.), ep. 9700. Francis Lefebvre. Las NIA son emitidas por la Federación Internacional de Contables, a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. CAMPUZANO, A. B., et al. (2022). *Comentario de la Ley de auditoría de cuentas* (2a ed.), pp. 38. Tirant lo Blanch.

⁸ Las normas de ética incluyen los principios de competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad, sin perjuicio de las exigencias de escepticismo, juicio profesional e independencia que se requieren en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas. CAMPUZANO, A. B., et al. (2022). *Comentario de la Ley de auditoría de cuentas* (2a ed.) (p. 38). Tirant lo Blanch.

⁹ Según la IFAC (International Federation of Accountants), no existen disposiciones independientes de supervisión de auditoría en China. En dicho país, existe una única designación profesional, la de Contador Público Certificado (CPA), la cual está protegida y regulada por la Ley de la República Popular China sobre Contadores Públicos Certificados de 2014 (Ley CPA). Los CPAs son las únicas personas autorizadas para llevar a cabo auditorías. IFAC. Recuperado en 15 de marzo de 2024, de <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/china-mainland>

¹⁰ CHOCLÁN MONTALVO, J. A. (2003). *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales: tratamiento penal de la información societaria inveraz* (p. 84). J. M. Bosch Editor.

social de la sociedad auditada, (b) considerarlo como un funcionario público y (c) concebirlo como un sujeto externo a la sociedad auditada, si bien, como veremos, una posición doctrinal sostiene que con funciones cuasi-funcionariales, similar a una especie de "policía" de documentos.

A. El auditor de cuentas como órgano de la sociedad auditada

Así, conforme a una primera tesis, el auditor de cuentas es un órgano social.¹¹ Pese a que la independencia del auditor podría generar dudas, la ley ha definido claramente un conjunto de competencias específicas relacionadas con la verificación de las cuentas anuales que son atribuidas expresamente a los auditores.¹² En definitiva, los auditores son el órgano de verificación contable de las sociedades sujetas a auditoría, un órgano necesario, aunque su intervención sea periódica. A diferencia de los administradores, el auditor cumpliría una función de portador de la voluntad social en las sociedades sujetas a auditoría, aunque no represente directamente a la sociedad, lo que le otorga una posición orgánica especial en esta.¹³ Diferentes características de la institución apoyan esta primera tesis: en primer lugar, con carácter general el auditor de cuentas es nombrado por la junta general cuando la sociedad está obligada a someter sus cuentas a auditoría y, cuando no existe esta obligación, es nombrado por el órgano de administración.¹⁴ En segundo lugar, el auditor de cuentas, a diferencia de los funcionarios públicos, es remunerado con carácter general por la propia sociedad auditada¹⁵, generalmente en forma de tarifas horarias que se detallan en la carta de encargo, que tienen en cuenta las habilidades y conocimientos del auditor (art. 24 LAC).

B. El auditor de cuentas como sujeto externo a la sociedad auditada

¹¹ Esta tesis fue sostenida por autores como Ángel Marina García Tuñón, Sánchez Calero, Núñez Lozano y Galán, según JANÉ BONET, J. (1994). *Análisis jurídico de la auditoría de cuentas*. En *TDX (Tesis Doctorals en Xarxa)*(pp. 243 y ss.)

¹² GARCÍA LUENGO, R., y SOTO VÁZQUEZ, R. (1991). *El Nuevo régimen jurídico de la sociedad anónima: (comentarios y jurisprudencia)* (pp. 839 y ss)

¹³ RUANO MOCHALES, T. (2015). *La incidencia de los deberes de los administradores y auditores en la manipulación de las cuentas anuales: Posición de garante y responsabilidad penal* (p. 145)

¹⁴ Es relevante señalar que el auditor también puede ser designado por el registrador mercantil o por el Letrado de la Administración de Justicia en ciertas circunstancias. Esto ocurre cuando, en el caso de una sociedad sujeta a auditoría obligatoria, ha transcurrido el plazo legal para que la sociedad, a través de su junta general, nombre un auditor. Igualmente, en el caso de una sociedad no sujeta a la obligación de auditar sus cuentas, el nombramiento del auditor puede ser solicitado por la minoría accionarial o por cualquier persona que demuestre un interés legítimo. DE LA CALLE PERAL DE VERGARA, J. A. et al. *Memento Práctico Sociedades Mercantiles 2024* (2024.ª ed.) (ep. 9910). Francis Lefebvre.

¹⁵ La responsabilidad de pagar la retribución al auditor recae siempre en la sociedad auditada, a menos que el auditor sea designado por una persona con interés legítimo y no se detecten vicios o irregularidades esenciales en las cuentas revisadas.

Conforme a una segunda tesis, que es la mayoritaria, el auditor es un **sujeto externo a la sociedad auditada**, de forma que el auditor no constituye un órgano de la sociedad.¹⁶ Ello es debido a que el auditor no representa a la sociedad, ni expresa la voluntad social, sino que es un profesional independiente, un experto controlador "externo".¹⁷

El argumento principal para considerar al auditor como un sujeto externo de la sociedad auditada es el deber de independencia del auditor, que es fundamental para garantizar la integridad y credibilidad del proceso de auditoría. El artículo 14 LAC establece que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia se vea comprometida en la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables. Diferentes características de la institución contribuyen a la independencia del auditor: en primer lugar, el contrato de auditoría o carta de encargo incorpora elementos como la evaluación previa de la capacidad y la necesidad de cumplir con los requisitos de inscripción, aspectos que se asemejan a los estándares de integridad y profesionalidad propios de un funcionario público. En segundo lugar, la normativa establece períodos mínimos y máximos de duración para los contratos de auditoría, generalmente entre tres y nueve años para el nombramiento inicial, y tres años para las prórrogas sucesivas (art. 264.1 LSC y art. 40 de la LAC). Esta limitación temporal hace que la posición del auditor no dependa del curso de los negocios de la sociedad y lo sitúa más como un proveedor de un servicio específico durante un período limitado, de forma que la limitación temporal contribuye a salvaguardar la autonomía del auditor: los periodos máximos previenen la aparición de rutinas y preferencias por una relación prolongada con el cliente, mientras que los periodos mínimos impiden que el auditor sea despedido arbitrariamente.¹⁸ En tercer lugar, el cargo de auditor de cuentas está sujeto a una serie de prohibiciones e incompatibilidades (art. 16 LAC), que incluyen tanto circunstancias personales –como, por ejemplo, la prohibición de formar parte de los órganos de administración o dirección de la entidad auditada ni con las entidades con las que tenga una relación de control, así como de ocupar puestos de trabajo o tener interés financiero directo o indirecto en dichas entidades – como derivadas de servicios prestados que pueden comprometer la independencia

¹⁶ Esta doctrina es respaldada por autores como Vicent Chuliá e Illescas Ortiz, según JANÉ BONET, J. (1994). *Análisis jurídico de la auditoría de cuentas*. En *TDX (Tesis Doctorals en Xarxa)* (pp. 243 y ss.)

¹⁷ En otros ordenamientos, los auditores expertos se incorporan a un órgano social, como el "Conselho Fiscal" portugués y "Collegio Sindacale" italiano. VICENT CHULIÁ, F. (2024). *Introducción al Derecho Mercantil* (25.ª ed.) (cit. p. 1051). Tirant lo Blanch.

¹⁸ CHOCLÁN MONTALVO, J. A. (2003). *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales: tratamiento penal de la información societaria inveraz* (p. 93). J. M. Bosch Editor.

del auditor, –como la contabilidad, la valoración o la auditoría interna–¹⁹. Al extender estas prohibiciones a otros miembros del equipo de auditoría y a los socios de la firma de auditoría, se evitan otros posibles conflictos de interés, se mejora la imparcialidad y objetividad del proceso de auditoría. En cuarto lugar, la ley establece la obligación de que la designación del auditor de cuentas se inscriba en el Registro Mercantil de la entidad a auditar (art.153 y ss. RRM), de forma que se establece un registro público que documenta de manera oficial quién es el auditor designado y cuál es su período de mandato. En quinto lugar, la revocación del nombramiento del auditor antes de finalizar el período de nombramiento solo puede realizarse si existe una justa causa²⁰ o si la entidad deja de cumplir los requisitos para la auditoría (DGRN Resol 10-12-18). Los requisitos exigibles para la revocación del auditor reflejan la importancia de mantener su independencia y proteger su imparcialidad en el proceso de auditoría. Además, cualquier solicitud de revocación debe seguir un proceso legal determinado, ya sea ante el registrador mercantil o el letrado de la Administración de Justicia, y debe comunicarse tanto al ICAC como al Registro Mercantil. (art.264.3 y 4 y 266 LSC; art.22 LAC; art.153.3 RRM). En sexto y último lugar, el auditor está sometido a un régimen de responsabilidad disciplinaria (ver *infra*, punto 4) y a la supervisión pública del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) (art. 46 y ss LAC). Entre las responsabilidades del ICAC destacan la autorización e inscripción de auditores en el Registro Oficial, la adopción y supervisión de normas éticas y técnicas, la formación continua de auditores, la vigilancia del mercado de servicios de auditoría, el régimen disciplinario, las inspecciones e investigaciones, entre otros.

Si se tienen en cuenta estas características, se podría considerar al auditor como un sujeto "independiente" de la sociedad, que no está vinculado directamente a la organización social, no opera dentro de la entidad ni actúa en su representación.²¹²² Sin embargo, las condiciones del

¹⁹ La vigilancia y control que realiza la propia empresa auditada se conoce como función de auditoría interna. Esta función es esencial para el seguimiento, el seguimiento y la detección de comportamientos o prácticas indeseadas en la organización. La auditoría interna es realizada por personal interno o consultores contratados específicamente para este propósito y tiene como objetivo aumentar la rendición de cuentas y la transparencia dentro de la empresa. El auditor externo no puede proporcionar este servicio a la empresa auditada para mantener su independencia y objetividad necesarias en la evaluación de las cuentas y estados financieros de la entidad. Por lo tanto, esta actividad debe estar claramente separada de sus funciones. (Al respecto, ver *infra*, punto 2.4)

²⁰ La definición de justa causa, según el artículo 5.2 LAC, incluye situaciones como la presencia de amenazas que comprometan la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, así como la imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado debido a circunstancias que no sean responsabilidad de estos. Además, según la doctrina de Illescas Ortiz, la justa causa también abarca la violación de las normas públicas que regulan la profesión de auditoría, así como el incumplimiento de las obligaciones contractuales establecidas entre el auditor y la sociedad auditada.

²¹ PASTOR MUÑOZ, N., y ROBLES PLANAS, R. (2021). *Sobre la responsabilidad penal del auditor de cuentas por el delito de falseamiento del artículo 290 del Código penal*. (pp.1-18) Diario La Ley.

²² Con respecto al auditor interno, ver *infra*, punto 2.4

nombramiento y retribución del auditor son síntomas de que la figura del auditor no opera bajo un principio de absoluta separación de la esfera social.

C. El auditor de cuentas como funcionario público

Finalmente, una tercera tesis concibe al auditor de cuentas como funcionario público. La propuesta de equiparar a los auditores con funcionarios públicos, como sugirió un sector doctrinal²³, se fundamenta en la idea de que los auditores participan en actividades públicas por disposición legal, al desempeñar funciones que afectan a intereses generales o colectivos. Sin embargo, esta equiparación plantea diversos problemas²⁴. De entrada, el concepto de funcionario público según el artículo 24.2 del Código Penal, que difiere del concepto dado en otras ramas del Derecho como el Derecho administrativo, se caracteriza por dos aspectos fundamentales: en primer lugar, debe existir una incorporación del individuo a la actividad pública, ya sea por disposición legal, elección o nombramiento por parte de la autoridad competente; en segundo lugar, además, el individuo debe participar activamente en funciones públicas. En cuanto al primero de los elementos de la definición, se podría sostener que los auditores obtienen su habilitación a través de la superación de los requisitos para la inscripción en el ROAC (art. 9 LAC), que incluyen la autorización otorgada por el ICAC. Respecto al segundo de los elementos, aunque algunos autores sostienen una concepción amplia de función pública, otros opinan que los auditores realizan principalmente una actividad privada, aunque de interés general, como veremos más adelante (ver *infra* punto 2.4). En suma, aunque los informes de auditoría pueden ser de gran importancia para el funcionamiento del sistema económico y la protección de los intereses implicados, esto no convierte a los auditores en funcionarios públicos.

2.4. El auditor de cuentas como garante de la veracidad de las cuentas anuales. Intereses protegidos por la auditoría de cuentas.

El artículo 253 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC) establece la obligación de formular y firmar las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado, así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados, de forma que refleje la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y resultados de la sociedad (art. 254 LSC, art. 34 CCom). Esta es una obligación de carácter personal que recae en los administradores de

²³ BAJO FERNÁNDEZ, M., y DÍAZ-MAROTO y VILLAREJO, J. (1990). *La responsabilidad penal de los auditores* (pp. 28 y ss). *Partida Doble*.

²⁴ NÚÑEZ CASTAÑO, E. (2002). *La falsa información en la actividad de los auditores de cuentas* (p.83). *Revista Penal*.

la sociedad, quienes deben asegurar que las cuentas anuales se elaboren cumpliendo con el deber de lealtad²⁵, el deber de protección del patrimonio social y garantizando la veracidad de la información económica y financiera de la sociedad. Tras su formulación, las cuentas son entregadas a los auditores, para que procedan a su verificación. En este sentido, resulta pertinente adentrarnos en la cuestión del alcance de la auditoría de cuentas, cuestión altamente debatida en la doctrina, y distinguir la posición del auditor de la de los administradores, especialmente en lo referente a si los auditores son competentes de la gestión de riesgos dentro de la empresa y respecto a la información societaria y el buen funcionamiento de los mercados.

En la [STS 798/2008, 09 de octubre de 2008](#)²⁶ (FJ. 4), el Tribunal Supremo señala que la labor de los auditores es garantía de la veracidad de las cuentas auditadas, que estas tienen un interés general, y que la buena calidad de las auditorías contribuye al correcto funcionamiento de los mercados al incrementar la integridad y la eficiencia de los estados financieros (en el mismo sentido, [STS de 14 de octubre de 2008](#) (FJ.3) y [STS 115/2009, de 5 de marzo de 2009](#) (FJ.2)).

La doctrina ha discutido extensamente el alcance de la auditoría de cuentas. Mientras un sector doctrinal²⁷ sostiene que los auditores deben actuar como garantes de la exactitud de la información societaria, siendo necesario, por tanto, un análisis profundo más allá de un control formal, otro sector²⁸ sostiene que el alcance de la auditoría no debería ser tan extenso, ya que los auditores no deberían asumir roles que competen a organismos reguladores, como por ejemplo la CNMV. Como más tarde analizaré, sostengo la posición de que el informe de auditoría funciona como un filtro para garantizar un cierto grado de veracidad en las cuentas anuales, pese a que, como veremos más tarde se trata de un control no exhaustivo y no garantiza la exclusión total de cuentas inexactas del tráfico jurídico (ver *infra*, punto 3.4). No obstante, un informe de auditoría favorable refuerza la credibilidad de las cuentas anuales, generando mayor confianza en el tráfico jurídico en comparación con aquellas que no han sido auditadas

²⁵ El deber de lealtad del administrador implica garantizar elaborar las cuentas anuales para que reflejen fielmente la situación de la empresa y evitar cualquier manipulación que vaya en contra del principio de imagen fiel. Tanto los administradores de hecho como los de derecho asumen estos deberes extrapenales, lo que los sitúa como garantes penales según lo establecido en el artículo 290 del Código Penal.

²⁶ La STS 798/2008 aborda el caso de Price Waterhouse Auditores, SA y D. Iván frente a Lepanto, SA Compañía de Seguros y Reaseguros, entre otros. El caso se centra en la responsabilidad de los auditores en la emisión de informes de auditoría que no reflejaban la verdadera situación financiera de la empresa auditada, que llevó a pérdidas significativas para los demandantes.

²⁷ NÚÑEZ CASTAÑO, E. (2002). *La falsa información en la actividad de los auditores de cuentas* (p.73). Revista Penal.

²⁸ GARCÍA-TUÑÓN, Á. M. (2006). *Cuentas anuales, auditoría externa y estructura de gobierno de la sociedad cotizada: en particular, la posición y responsabilidad del auditor externo*. En *Derecho de sociedades anónimas cotizadas : (Estructura de Gobierno y mercados)* (Vol. 2) (p. 1137). Thomson Reuters Aranzadi.

o que han recibido informes con reservas o desfavorables.²⁹ No obstante, el rol del auditor no implica competencia directa ni garantía en cuanto a la veracidad de la información proveniente de la empresa auditada. El auditor no está sujeto a un deber negativo de proteger los intereses de los socios o terceros, ni tiene la responsabilidad de neutralizar información falsa que podría influir en decisiones económicas perjudiciales para ellos, al igual que el administrador. Sin embargo, como veremos más tarde, el auditor, quien, como hemos señalado, ejerce funciones cuasi-funcionariales, tiene un deber positivo especial institucional, delegado por el Estado, de prevenir distorsiones en la información sobre la realidad económica de la empresa (sobre las posibles consecuencias de la infracción de este deber, ver *infra*, punto 4).

Con respecto a qué intereses son protegidos por la auditoría de cuentas, el Tribunal Constitucional, en [STC de 23 de diciembre de 1993](#)³⁰, destacó que este proceso asegura el funcionamiento eficaz y transparente del mercado, así como la protección de diversos intereses, incluyendo accionistas, acreedores, inversores o posibles compradores (FJ. 5), de forma que la auditoría de cuentas trasciende a los puros intereses particulares de quienes auditan y son auditados (FJ. 3).

La decisión del Tribunal Constitucional puede ser interpretada en dos sentidos diferentes: primero, entender que la actuación privada o los intereses privados son los que priman, en la medida que la actividad de los intereses afectados se desarrolla en el mercado y, segundo, entender que los intereses públicos o financieros son preponderantes. Tanto el Libro Verde de la Comisión, de 24 de julio de 1996, «*Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea*»^{31,32}, como la Exposición de Motivos de la actual Ley de Auditoría de Cuentas³³ resaltan la relevancia de la auditoría para proteger el interés público, ya que esta

²⁹ PASTOR MUÑOZ, N., y ROBLES PLANAS, R. (2021). *Sobre la responsabilidad penal del auditor de cuentas por el delito de falseamiento del artículo 290 del Código penal* (pp.1-18). Diario La Ley

³⁰ El recurso de inconstitucionalidad 1632/1988 fue promovido por 51 diputados contra diversos preceptos de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Los recurrentes alegaban, entre otros motivos, que la Ley vulneraba el principio de independencia de los auditores de cuentas.

³¹ El Libro Verde destaca que la obligación de auditar las cuentas anuales tiene como objetivo proteger el interés público, al aumentar la confianza de quienes se ven afectados por los negocios de las sociedades, gracias a la garantía proporcionada por las cuentas auditadas y la transparencia resultante de la armonización de la información financiera. *Libro Verde sobre el auditor legal | EUR-Lex*. (1996).

³² A pesar de los beneficios generales que conlleva la auditoría legal, el Libro Verde señala que no existen razones sólidas para no aplicar plenamente las disposiciones del Tratado sobre libertad de establecimiento y libre prestación de servicios en el sector de los servicios de auditoría. En el mismo sentido, en relación con la responsabilidad civil del auditor, el Libro Verde sugiere que, aunque no parece justificado limitar la responsabilidad civil del auditor hacia la sociedad auditada, dado que la auditoría se realiza en interés público, sí sería razonable establecer límites de responsabilidad que reflejen el grado de negligencia del auditor. *Ibidem* (p.31).

³³ En consonancia con el interés público, la Exposición de Motivos de la actual Ley de Auditoría de Cuentas subraya la importancia de la Directiva 2006/43/CE como un paso significativo hacia una mayor armonización de los requisitos y principios que rigen la actividad de auditoría en la Unión Europea. Esta nueva regulación reconoce que la auditoría desempeña una función de interés público al ser confiada por “un conjunto amplio de personas e

aumenta la confianza en los negocios de las sociedades y contribuye al correcto funcionamiento de los mercados mediante la transparencia financiera. Sin embargo, la actividad de auditoría también está vinculada en cierta manera a un interés privado: esta dualidad se manifiesta en que la auditoría de cuentas contribuye a aumentar la credibilidad de la sociedad auditada ante inversores y entidades financieras, facilitando su acceso a financiación, fortaleciendo su reputación y mejorando su eficiencia operativa. Esto se debe a que las cuentas anuales, objeto de la auditoría, ya tienen esta doble faceta inherente. Ello ha llevado a un sector doctrinal a afirmar el carácter híbrido de la auditoría de cuentas anuales³⁴, mientras que otros autores³⁵ afirman la preponderancia del interés público: precisamente debido a la importancia de la información sobre la situación económica de una empresa para el funcionamiento del mercado, el Estado interviene, aunque delega la supervisión en el auditor de cuentas.

Adicionalmente, como hemos mencionado, la emisión de informes de auditoría puede ser tanto voluntaria como tener su origen en una disposición legal que obliga a una empresa a presentar dicho informe. Únicamente en este último caso, el informe adquiere una dimensión pública, ya que se comunica de manera pública y se incorpora al flujo económico con garantías normativas de imparcialidad. Por el contrario, si el informe carece de relevancia externa y es solicitado internamente por la propia empresa, sus órganos de dirección o los socios, su alcance se circunscribe al ámbito privado.³⁶

Por último, cabe reiterar que, pese al interés público de la actividad de auditoría, ello no implica que los auditores sean funcionarios públicos. De acuerdo con algunos autores, el papel del auditor de cuentas como un experto independiente, no vinculado al Estado, cumple una labor privada en beneficio del interés público, sin asumir una función funcional³⁷. En consonancia con esta perspectiva, la ya citada STC de 23 de diciembre de 1993 sostiene que la auditoría de cuentas no debe entenderse como una actividad de funciones públicas. Otros autores³⁸ sostienen que la auditoría implica una actividad de naturaleza privada de interés general, y no un ejercicio

instituciones, (...) por cuanto que su correcta y adecuada ejecución constituyen factores que coadyuvan al correcto funcionamiento de los mercados al incrementar la integridad y la eficacia de los estados financieros en cuanto vehículos de transmisión de información.

³⁴ RUANO MOCHALES, T. (2015). *La incidencia de los deberes de los administradores y auditores en la manipulación de las cuentas anuales: Posición de garante y responsabilidad penal* (p. 148).

³⁵ PRAT WESTERLINDH, C. (2008). *Responsabilidad penal de los auditores. El informe de auditoría falso* (p. 6). La Ley Penal: Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario.

³⁶ PRAT WESTERLINDH, C. (2008). *Responsabilidad penal de los auditores. El informe de auditoría falso* (p. 5). La Ley Penal: Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario.

³⁷ CHOCLÁN MONTALVO, J. A. (2003). *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales: tratamiento penal de la información societaria inveraz* (p. 84). J. M. Bosch Editor

³⁸ NÚÑEZ CASTAÑO, E. (2002). *La falsa información en la actividad de los auditores de cuentas* (p. 86). Revista Penal.

privado de la función pública, como ya hemos visto. La relación entre los auditores y las empresas auditadas es estrictamente privada, y el servicio de auditoría se presta para proteger los intereses particulares de las empresas y terceros involucrados. Por último, cabe señalar que es precisamente el interés público de la actividad de auditoría de cuentas lo que fundamenta la responsabilidad disciplinaria de los auditores, pese a no ser considerados funcionarios públicos.

Referencia al departamento de auditoría interna y la comisión de auditoría

En este punto, es relevante analizar las diferentes posiciones que ocupan los auditores internos respecto a los auditores externos. El Instituto Internacional de Auditores define la auditoría interna como una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización.³⁹ Las principales diferencias entre un auditor interno y un auditor externo radican en su independencia, alcance y objetivos. Los auditores internos son frecuentemente empleados de la empresa y, aunque uno de sus principios fundamentales es la independencia, debiendo guiar su trabajo conforme a las Normas Globales de Auditoría Interna, son dependientes funcionalmente de la Comisión de Auditoría (órgano del Consejo de Administración) y jerárquicamente del primer ejecutivo de la compañía.

El alcance del trabajo del auditor interno se define en función de los riesgos y objetivos específicos de la empresa. Como parte del sistema de control interno, su objetivo principal es asistir al Consejo definiendo los objetivos de la entidad, los riesgos y los mecanismos de control, constituyendo un instrumento de gobierno corporativo que genera información para que los administradores supervisen y gestionan la empresa y para que los inversores confíen en la buena gestión de la entidad.⁴⁰ Además, para garantizar la eficacia de las auditorías y la mejora de la organización es fundamental la coordinación entre el auditor interno y el auditor externo.⁴¹

En cuanto a la posición del auditor interno, surge la cuestión de si este es únicamente un órgano de asesoramiento para el Consejo de Administración y la alta dirección de la empresa, sin el deber de neutralizar información falsa que pueda llevar a decisiones perjudiciales para los intereses de socios o terceros, o si, por el contrario, el auditor interno es competente para identificar y abordar los riesgos asociados a la veracidad de las cuentas de la empresa.⁴² Esta discusión, sin embargo, excede los límites del presente trabajo.

³⁹ INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE ESPAÑA. (2022). *Nosotros. Auditores Internos*.

⁴⁰ NIETO MARTÍN, A. (2022). *El cumplimiento normativo como estrategia político-criminal* (pp. 40-42).

⁴¹ BORRAJO DOMÍNGUEZ, M. (2002). *La auditoría interna y externa*. Partida Doble.

⁴² ROBLES PLANAS, R. (2023) en *El «caso Pescanova» Comentario a la STS 89/2023, de 10 de febrero*.

3. EL PROCESO DE AUDITORÍA. ESTÁNDAR DE DILIGENCIA Y DEBERES DEL AUDITOR DE CUENTAS.

3.1. Estándar de diligencia y *lex artis* del auditor de cuentas

La fiabilidad del informe de auditoría depende de la observancia de la *lex artis* a lo largo del procedimiento. En el ámbito específico de la auditoría, la *lex artis* del auditor se encuentra, fundamentalmente, en las **Normas Internacionales de Auditoría**, adaptadas por el ICAC, resultando en las NIA-ES.⁴³ En este sentido, reiterada jurisprudencia del TS ha establecido que, si bien no se puede exigir al auditor que detecte cada error o irregularidad, sí se le requiere actuar de acuerdo con la *lex artis ad hoc*, conformada por las normas técnicas de auditoría, con el objetivo de evitar o al menos minimizar el riesgo de distorsión de la realidad en las cuentas debido a errores o irregularidades que solo pueden surgir de una negligencia interna (ver, STS nº 444/2016, de 1 de julio, FJ.3)⁴⁴ Como veremos al analizar el proceso de auditoría, las normas técnicas abordan cuestiones generales, la ejecución del trabajo y los informes. Sin embargo, para asuntos no cubiertos por las normas técnicas publicadas, se considerarán los usos o prácticas habituales de los auditores de cuentas.⁴⁵

El propósito fundamental de estas normas es que el auditor alcance un nivel adecuado de evidencia sobre la situación de la empresa, debiendo abstenerse de emitir opinión cuando esto no sea posible. Estas normas prescriben reglas de conducta que implican una evaluación previa de las condiciones óptimas de comportamiento para evitar resultados perjudiciales, siendo preventivas en su naturaleza. Como se explorará más adelante, el auditor asume responsabilidad civil por los daños ocasionados a terceros, pero únicamente aquellos que sean consecuencia de una infracción normativa previa.

Varios elementos demuestran la diligencia del auditor, como el adecuado planteamiento de la auditoría, el nivel de examen de los hechos económicos, la solicitud de información a los responsables de la sociedad, la precaución en el manejo de la información y la realización de comprobaciones suficientes. Por lo tanto, el auditor debe poseer un alto grado de organización y planificación, y debe adoptar todas las medidas necesarias para garantizar que su análisis sea

⁴³ De acuerdo con ICAC Res. 19 de enero de 1991, con respecto a las Normas Técnicas de Auditoría, estas son “de obligado cumplimiento en el ejercicio de la función de auditoría de cuentas a todos los auditores y sociedades inscritos en el ROAC para los trabajos de auditoría que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación del anuncio en el BOE”.

⁴⁴ En el mismo sentido, STS de 26 de octubre de 2012, de 14 de octubre de 2008 y de 15 de diciembre de 2010.

⁴⁵ CHOCLÁN MONTALVO, J. A. (2003). *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales: tratamiento penal de la información societaria inveraz* (p. 89) J. M. Bosch Editor.

exhaustivo y preciso. Así, los procedimientos establecidos por el auditor se convierten en una herramienta para medir su nivel de diligencia profesional.⁴⁶

3.2. El proceso de auditoría de cuentas

La actividad de auditoría de cuentas comprende **tres etapas principales**⁴⁷: **(1) la planificación del trabajo, (2) la ejecución de la auditoría y (3) la emisión del informe de auditoría.**

La fase de planificación

La fase de planificación, que comienza tras la aceptación del encargo del auditor, según la NIA-ES 300, tiene como objetivo establecer la naturaleza, el tiempo y la extensión de los procedimientos de auditoría para adaptarlos a las necesidades particulares del entorno de la entidad auditada. Para evaluar los riesgos relacionados con la actividad de la empresa y su sector, el auditor debe conocer profundamente la empresa, su industria y el entorno en el que opera. Estos procedimientos están guiados por la NIA-ES 315, que enfatiza la importancia de comprender cómo los diversos riesgos pueden afectar los estados financieros. Basándose en esta evaluación inicial, el auditor crea una estrategia global de auditoría y un plan detallado. Este plan debe poder adaptarse a cualquier cambio o descubrimiento imprevisto que ocurra durante el proceso. Todas las actividades de auditoría posteriores se basan en este plan y se modifican según sea necesario en respuesta a nuevos hechos, cambios en las condiciones o nueva evidencia. La fase de planificación culmina con la creación de un plan de auditoría escrito, que el auditor debe documentar meticulosamente.

Los procedimientos de auditoría destinados a obtener evidencia de auditoría, regulados en la NIA-ES n° 300, incluyen **pruebas de control**, que evalúan la capacidad de los controles internos para evitar, detectar y corregir errores materiales y **procedimientos sustantivos**, que incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos, que se utilizan para detectar incorrecciones potenciales.

Tal como se detalla en la NIA-ES 315, la evaluación del riesgo de incorrección material es un proceso esencial dentro de la fase de planificación de una auditoría. Este proceso comienza con una **indagación exhaustiva** de la entidad auditada. El auditor debe hablar con la dirección y otros empleados pertinentes para comprender los sistemas internos y los riesgos. El personal

⁴⁶ RUANO MOCHALES, T. (2015). *La incidencia de los deberes de los administradores y auditores en la manipulación de las cuentas anuales: Posición de garante y responsabilidad penal* (p. 165)

⁴⁷ DE LA CALLE PERAL DE VERGARA, J. A. et al. *Memento Práctico Sociedades Mercantiles 2024* (ep. 9095) (2024.ª ed.) Francis Lefebvre; CASTELLANOS RUFO, E. et al. *Memento Práctico Contable 2024* (2024.ª ed.), ep. 9718. Francis Lefebvre.

responsable de la auditoría interna, los asesores jurídicos internos, los empleados que manejan transacciones complejas y el personal de los departamentos comerciales, entre otros, pueden ser objeto de entrevistas.⁴⁸ Estas conversaciones ayudan al auditor a comprender los cambios en las normas contables, las estrategias comerciales y los riesgos operativos y normativos que pueden afectar la información financiera. Los **procedimientos analíticos** también permiten al auditor descubrir aspectos previamente desconocidos de la entidad y son útiles para identificar transacciones o eventos inusuales que podrían indicar riesgos de incorrección material, especialmente relacionados con el fraude. La observación y la inspección también son útiles; mediante evaluaciones *in situ*, el auditor puede respaldar, confirmar o contradecir la información obtenida a través de las investigaciones. Las operaciones de la entidad, la revisión de los documentos internos y la inspección de las instalaciones físicas son algunos ejemplos de estas observaciones. El auditor evalúa una variedad de elementos, incluida la estructura organizativa, el modelo de negocio y la influencia de factores sectoriales y normativos, para **obtener un conocimiento completo de la entidad y su entorno**. También es esencial comprender el sistema de información financiera y contable de la empresa. Además, el **sistema de control interno** de la entidad se analiza minuciosamente para determinar cómo llevar a cabo las pruebas de auditoría. Esto implica evaluar elementos como el entorno de control, el proceso de evaluación de riesgos y las actividades de control.

El concepto de materialidad o importancia relativa es fundamental para la planificación de una auditoría (NIA-ES 320). Este concepto ayuda a determinar el nivel de errores que se pueden permitir sin alterar significativamente los estados financieros. Si los errores pueden afectar las decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros, se consideran significativos (NIA-ES 450).

La fase de ejecución

Después de la planificación, el auditor comienza la fase de ejecución llevando a cabo pruebas particulares en función de las circunstancias únicas de cada entidad (NIA-ES 500). Para garantizar la confiabilidad de los estados financieros, es esencial obtener **evidencia suficiente y adecuada**⁴⁹. El auditor inspecciona los documentos y registros internos y externos, así como

⁴⁸ Ejemplos extraídos de CASTELLANOS RUFO, E. et al. *Memento Práctico Contable 2024* (2024.^a ed.), ep. 9723. Francis Lefebvre.

⁴⁹ Cabe destacar que, conforme a NIA-ES 500, la evidencia debe ser suficiente y adecuada. La suficiencia se refiere a la cantidad de evidencia necesaria, determinada por el riesgo de incorrección y la calidad de la evidencia, mientras que la adecuación se centra en la relevancia y fiabilidad de la evidencia para respaldar las conclusiones del auditor. La calidad de la evidencia está influenciada por su origen y naturaleza, variando según las circunstancias específicas de obtención.

los recuentos de inventario. Además, realiza cálculos para verificar la precisión matemática de los registros contables, solicita confirmaciones externas a terceros para validar información financiera y reejecuta controles para evaluar la eficacia de las medidas de control interno. Las técnicas analíticas son especialmente útiles, ya que permiten al auditor detectar variaciones o tendencias inusuales que requieren mayor escrutinio. Además, el auditor realiza preguntas a personas dentro y fuera de la entidad para recopilar más información que pueda afectar los resultados de la auditoría.

Al elegir entre examinar toda la población de datos o seleccionar muestras específicas para determinar el alcance de estas pruebas, el auditor considera factores como la importancia relativa y el nivel de riesgo evaluado (NIA-ES 330 p6, pA7, pA15 y pA19). Para universos de datos pequeños, se puede optar por revisar toda la población para administrar la extensión de las pruebas y asegurarse de que las conclusiones sean representativas del conjunto completo. En otros casos, se realiza un muestreo de auditoría o se seleccionan elementos específicos basados en el riesgo o importe. Según la ISA 530, el muestreo de auditoría implica aplicar procedimientos de auditoría a una porción de los ítems, lo que permite evaluar evidencia sobre ítems específicos y extrapolar conclusiones para toda la población. Esto requiere que el auditor seleccione muestras representativas de transacciones y operaciones para juzgar la razonabilidad de las cuentas anuales.⁵⁰⁵¹

La fase de emisión del informe (remisión, punto 3.4)

3.3. Deberes del auditor en el proceso de auditoría

En primer lugar, como ya analizamos al explorar la naturaleza de la figura del auditor, la LAC establece el **deber de independencia del auditor (art. 14)** (ver *supra* punto 2.3).

⁵⁰ La NIA ES- 530 establece pautas para el empleo del muestreo de auditoría en la realización de procedimientos. Para que un muestreo sea considerado estadístico, la selección de las muestras debe realizarse de forma aleatoria y utilizando la teoría de las probabilidades. La selección del tamaño de la muestra depende en primer lugar del “riesgo de auditoría”, que valora factores como el nivel de confianza, la importancia relativa o error tolerable, el error esperado y el tamaño del universo. Las variaciones del nivel de confianza y el error esperado tendrán un sentido inversamente proporcional a las del tamaño de la muestra. Una vez determinado el riesgo de auditoría, se aplica la teoría de la probabilidad para determinar el tamaño de la muestra. Con respecto a la aleatoriedad de la selección de la muestra, algunos métodos utilizados son una tabla de números aleatorios o el uso de programas informáticos, en particular la utilización de las técnicas CAAT (Computer Assisted Audit Techniques). Las pruebas sustantivas se aplicarán sobre la muestra seleccionada, para obtener conclusiones sobre ella. Para poder extrapolar estas conclusiones a la totalidad del universo, se aplica una fórmula sobre el error detectado. Julián Chico Martínez, F. (2007). *Muestreo aleatorio en Auditoría o cómo la estadística se puede utilizar para probarlo todo, incluso la verdad. Auditoría Pública: Revista de los Organos Autónomos de Control Externo.*

⁵¹ El auditor, además de las fuentes estándar de evidencia de auditoría, también considera información obtenida a través de procedimientos relacionados con la aceptación o continuidad de las relaciones con el cliente ((NIA-ES 315 -revisada- p15 y pA37-A38), así como experiencias previas con la entidad y sus operaciones ((NIA-ES 315 -revisada- p16 y pA39-A41).

En segundo lugar, para garantizar la efectividad de la actividad de auditoría es fundamental establecer una **estrecha relación de colaboración con los administradores**. En consecuencia, la sociedad auditada tiene una serie de responsabilidades que debe cumplir, como proporcionar acceso a los libros de contabilidad oficiales y auxiliares, así como a la información necesaria solicitada por los auditores, y emitir una carta de manifestaciones para confirmar aspectos relevantes para la obtención de la evidencia necesaria por parte del auditor.⁵² Correlativamente, el art. 6 LAC establece el **deber de solicitar información** para la emisión del informe de auditoría de cuentas. El auditor debe exigir a los administradores que expliquen todas las circunstancias pertinentes, independientemente de su naturaleza favorable o desfavorable, para comprender cómo han influenciado las decisiones y operaciones en las cuentas.

Esta obligación requiere del establecimiento del **deber de guardar secreto** (art. 31 LAC), de forma que la información obtenida durante la auditoría no pueda utilizarse para fines distintos a la propia auditoría de cuentas. Estrechamente vinculado a este está el deber de **conservación y custodia de la documentación** relacionada con la auditoría, incluyendo los papeles de trabajo que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones, por un período de cinco años desde la fecha del informe de auditoría. (art. 30 LAC).⁵³

Por último, es deber del auditor cumplir con las obligaciones establecidas en el contrato, **como emitir un informe que refleje la imagen fiel de la sociedad auditada** (ver infra, punto 3.4). Además, tienen el **deber de detectar errores y fraudes** (ver infra, punto 3.5).

3.4. En particular, el deber de emitir el informe y expresar una opinión técnica

Una de las principales responsabilidades del auditor es **emitir el informe de auditoría y expresar su opinión técnica**. Este informe muestra el trabajo realizado por el auditor y su evaluación profesional sobre las cuentas anuales sometidas a su examen.

En lo que respecta a la **naturaleza del informe de auditoría**, este cumple con los criterios para ser considerado un documento mercantil, ya que su existencia y obligatoriedad están establecidas por la legislación mercantil (LSC y LAC) y son indispensables para el funcionamiento adecuado del tráfico mercantil.⁵⁴ Ahora cabe añadir que, debido a que las

⁵² DE LA CALLE PERAL DE VERGARA, J. A. et al. *Memento Práctico Sociedades Mercantiles 2024* (2024.^a ed.) (ep. 10014). Francis Lefebvre.

⁵³ Según PACHECO CAÑETE, el deber al que se hace referencia se manifiesta de manera distinta dependiendo de si la auditoría es obligatoria o voluntaria. En el caso de la auditoría voluntaria, este deber se amplía al informe de auditoría mismo, dado que no hay obligación de presentarlo en el registro mercantil. Pacheco Cañete, M. (2000). *Régimen legal de la auditoría de cuentas y responsabilidad de los auditores* (p. 291).

⁵⁴ NÚÑEZ CASTAÑO, E. (2002). *La falsa información en la actividad de los auditores de cuentas* (p. 79). Revista Penal.

cuentas anuales y el informe de gestión no podrían ser presentados para la aprobación por la Junta General de accionistas sin la realización de la auditoría en casos donde la ley la exige, la sociedad se vería imposibilitada de operar sin este proceso.

El componente esencial del informe de auditoría es la **opinión técnica**, donde el auditor expresa si las cuentas anuales reflejan de manera precisa y fiel el estado financiero, patrimonial y de resultados de la entidad, así como los flujos de efectivo del ejercicio, alineándose con el marco normativo de información financiera aplicable. Según la NIA-ES 700, actualizada por el ICAC en su Resolución de 23 de diciembre de 2016, esta opinión puede ser **no modificada o favorable**, lo que indica que las cuentas anuales presentan una imagen fiel conforme al marco normativo relevante. Esta opinión se emite siempre que el auditor haya podido llevar a cabo su trabajo sin restricciones significativas y que las cuentas hayan sido preparadas de acuerdo con los principios y criterios contables pertinentes. No obstante, hay circunstancias en las que la opinión debe modificarse. Cuando hay restricciones en el alcance de la auditoría o incumplimientos de normas contables⁵⁵ que, aunque importantes, no desvirtúan completamente la fidelidad de las cuentas anuales, el auditor debe emitir una **opinión con salvedades**. A modo de ejemplo, esta opinión se produce cuando el auditor no puede aplicar todos los procedimientos necesarios debido a restricciones impuestas por la entidad o circunstancias inesperadas que limitan la evaluación de ciertas áreas de las cuentas. En situaciones más graves, cuando hay incumplimientos generalizados o errores significativos en la presentación de las cuentas anuales, se emite una **opinión desfavorable**. Finalmente, cuando el auditor encuentra obstáculos significativos que le impiden formar una opinión o cuando múltiples incertidumbres precluyen una evaluación adecuada de las cuentas anuales, se emite una **opinión denegada**.

El **concepto de “imagen fiel”** es un concepto indeterminado. La expresión "imagen fiel" proviene de las Directivas Comunitarias⁵⁶, que la recogen según la expresión inglesa "*true and fair view*". Sin embargo, la idea de que las cuentas anuales representen la verdad total y estricta de la situación financiera es imposible, debido a la naturaleza contingente y estimativa de muchos hechos contables, no aprehensibles por los sentidos como las realidades físicas y

⁵⁵ En la auditoría, una "limitación al alcance" ocurre cuando el auditor no puede aplicar los procedimientos necesarios debido a restricciones impuestas por la entidad o eventos imprevistos, como la pérdida de documentos importantes. Por otro lado, el "incumplimiento de normas y criterios contables" incluye el uso de marcos contables inapropiados, errores en las cuentas anuales, omisión de información crucial, y eventos significativos post-cierre no reflejados adecuadamente en las cuentas. Ejemplos extraídos de DE LA CALLE PERAL DE VERGARA, J. A. et al. *Memento Práctico Sociedades Mercantiles 2024* (2024.^a ed.). Francis Lefebvre.

⁵⁶ Conforme al artículo 2.3 de la IV Directiva, de 25 de julio de 1978: "*las cuentas anuales deberán ofrecer una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad*". En sentido similar, la Directiva VII.

materiales.⁵⁷ No obstante, aunque no se pueda garantizar la veracidad absoluta de las cuentas, sí es posible contrastarlas con parámetros medibles, como las leyes o los principios contables (art. 38 CCom). Ahora bien, ello no obsta a la presencia de un cierto grado de subjetividad, debido a la relatividad de muchos principios contables, como el principio de “*prudencia valorativa*” (apartado c), y de conceptos como “*riesgo previsible*”, “*pérdidas eventuales...*”. En consecuencia, el artículo 38 apartado i) CCom permite la no aplicación estricta de algunos principios de contabilidad cuando la importancia relativa de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.⁵⁸

Además, cabe reiterar que la elección del método de **muestreo** y la selección de la muestra son determinantes para garantizar para acercarse al ideal de “exactitud y veracidad” de la imagen fiel de la sociedad. Sin embargo, el muestreo es un instrumento y no un fin en sí mismo. Siempre existe un margen de error asociado al muestreo y, por lo tanto, la imagen financiera obtenida puede no reflejar completamente la situación real de la entidad. Por lo tanto, aunque el uso de técnicas de muestreo en auditoría es una herramienta valiosa, es importante tener en cuenta sus limitaciones y considerar otros factores, como la evaluación de riesgos y la obtención de evidencia adicional (ver. *supra* punto 3.2).

3.5. En particular, el deber de apreciar fraude

Para llevar a cabo la auditoría, el auditor debe mantener una **actitud inquisitiva y escéptica** (art. 13 LAC). Según la NIA-ES 240, relativa a las Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de Estados Financieros con respecto al Fraude, el auditor debe obtener conocimiento sobre cómo la dirección supervisa los procesos para identificar y responder a los riesgos de fraude, así como sobre el control interno establecido para mitigar estos riesgos. Además, debe investigar si la dirección tiene conocimiento de algún fraude y comunicar cualquier fraude identificado o indicio que pueda afectar a la entidad. Además, debe discutir con la dirección las

⁵⁷ ARANA GONDRA, F. J., & ZUBIAURRE GURRUCHAGA, A. (2001). *Verificación de las cuentas anuales de la sociedad anónima: (artículos 203 a 211 de la LSA)* (pp. 272-274)

⁵⁸ Sirve también de ejemplo de esta relatividad el artículo 39 del Código de Comercio, que en su apartado 2 establece que “*Cuando exista un deterioro en el valor de los activos circulantes o corrientes, se efectuarán las correcciones valorativas necesarias con el fin de atribuir a estos activos el valor inferior de mercado o cualquier otro valor inferior que les corresponda, en virtud de circunstancias especiales, en la fecha de cierre del balance.*”. Conceptos como “circunstancias especiales” son relativos, puesto que queda abierta la cuestión de qué son circunstancias especiales. Asimismo, el “valor de mercado” no es fijo e indiscutible, sino que está sujeto a las fluctuaciones del mercado y a las decisiones de compra y venta de los inversores.

valoraciones de los controles implementados para la prevención, detección, y la respuesta de la dirección a un fraude identificado y la evaluación del entorno de control de la entidad.⁵⁹

El alcance del deber del auditor debe **contextualizarse** teniendo en cuenta que, de entrada, los directivos y los responsables del gobierno corporativo de una entidad tienen la responsabilidad principal en la prevención del fraude y en su disuasión⁶⁰. Esto requiere el establecimiento de una cultura organizacional basada en la honestidad y la ética, la cual puede ser fortalecida mediante una supervisión activa por parte de los responsables del gobierno corporativo y la implementación de un sistema de control interno que, como hemos visto anteriormente (ver *supra* punto 3.2) el auditor debe analizar a lo largo del proceso de auditoría.⁶¹

Sin embargo, el proceso de auditoría enfrenta diversas **limitaciones**, principalmente debido al acceso limitado del auditor a información, por ejemplo, debido a la negativa de la sociedad auditada a dar acceso a registros, instalaciones y documentación relevante.⁶² Aunque el auditor pueda detectar la ausencia de registros sobre grandes deudas en la documentación proporcionada, no está obligado a contrastar esta información con la realidad económica de la empresa. En situaciones donde los administradores transfieran deudas a entidades externas sin proporcionar al auditor la documentación necesaria, este deberá confirmar la precisión de las cuentas sin reflejar dichas deudas. Es crucial entender que el informe de auditoría no busca verificar la correspondencia entre las cuentas y la realidad económica, sino su coherencia con la documentación disponible.⁶³ Además, otras limitaciones incluyen las presiones de la dirección o las técnicas de ocultamiento, como falsificaciones, omisiones de datos y explicaciones engañosas por parte de los administradores, además de la colaboración entre perpetradores, lo que dificulta la detección de fraudes.⁶⁴ Por otro lado, las limitaciones también se derivan de la definición del control de auditoría en la normativa, que se basa en la técnica del muestreo, como ya vimos.

⁵⁹ CASTELLANOS RUFO, E. et al. *Memento Práctico Contable 2024* (2024.^a ed.) (ep. 9715). Francis Lefebvre.

⁶⁰ RUANO MOCHALES, T. (2015). *La incidencia de los deberes de los administradores y auditores en la manipulación de las cuentas anuales: Posición de garante y responsabilidad penal* (p.163)

⁶¹ INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD. (2017). *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados* (p 191).

⁶² PAMPIN, A. (2017, June 1). *Indiferencia o acción. El auditor público ante el fraude*. Asocex. <https://asocex.es/indiferencia-o-accion-el-auditor-publico-ante-el-fraude/>

⁶³ PASTOR MUÑOZ, N. y ROBLES PLANAS, R. (2021). *Sobre la responsabilidad penal del auditor de cuentas por el delito de falseamiento del artículo 290 del Código penal* (pp.1-18). Diario La Ley.

⁶⁴ En este sentido, la ya mencionada STS 798/2008, 09 de octubre de 2008 (FJ.2) señala que el auditor no puede ser responsabilizado por no detectar todos los errores o fraudes cometidos por los administradores, directivos o personal de la entidad auditada, especialmente aquellos ocultos intencionalmente. Su responsabilidad se limita a los errores que deberían haber sido descubiertos con una correcta ejecución de su prestación profesional.

4. LA RESPONSABILIDAD PENAL DEL AUDITOR DE CUENTAS. LOS DEBERES JURÍDICO-PENALES DEL AUDITOR. LA RESPONSABILIDAD PENAL DEL AUDITOR DE CUENTAS EN EL MARCO DEL ARTÍCULO 290

La [STS nº89/2023, de 10 de febrero \('Caso Pescanova'\)](#), confirmó la sentencia condenatoria de seis años de prisión para Manuel F.S.F., el expresidente ejecutivo de Pescanova SA, por un delito continuado de falsedad en las cuentas anuales, en concurso medial con un delito también continuado de falseamiento de información económica y financiera, así como por un delito de alzamiento de bienes. Sin embargo, el fallo del Tribunal Supremo absolvió al auditor externo de Pescanova, así como a la sociedad auditora BDO Auditores, de su responsabilidad por el delito de falseamiento de información económica y financiera, así como a la aseguradora de esta de su responsabilidad civil. En España, este fallo es el último ejemplo de casos que se enfrentan al problema de la responsabilidad penal del auditor, uno de tantos en los que los auditores han sido imputados, como Afinsa, Arte y Naturaleza, Forum Filatélico, Gowex y Viajes Marsans.⁶⁵

Tal y como hemos analizado en apartados anteriores, el informe de auditoría actúa como filtro para garantizar un cierto grado de veracidad de las cuentas anuales, de tal forma que un informe favorable aumenta la probabilidad de acceso de las cuentas anuales de potenciales destinatarios. Sin embargo, dado que el Código Penal no contiene una disposición específica que regule la responsabilidad penal del auditor, la calificación de su conducta ha sido tema de controversia.

Pese a que la exposición que sigue se centrará, por cuestiones de espacio, en la responsabilidad penal del auditor de cuentas en el marco del artículo 290 CP, la conducta del auditor que infringe sus deberes extrapenales puede ser típica a la luz de diversos delitos. Sin ánimo de exhaustividad, cabe destacar que, en primer lugar, la falsedad del informe de auditoría en sí misma constituye en una falsedad ideológica consistente en faltar a la verdad en la narración de los hechos, si bien es impune (art. 392)⁶⁶, que, además, de causar un perjuicio económico a un tercero –como un acreedor o un potencial inversor– podría implicar la responsabilidad del auditor por un delito de estafa (art. 248 CP). En segundo lugar, la falsedad del informe podría

⁶⁵ En cambio, en el caso Gescartera (STS nº 986/2009, de 13 de octubre de 2009), los auditores de cuentas no fueron imputados, sino que simplemente declararon como testigos.

⁶⁶ Pese a que es una cuestión debatida en la doctrina, a esta conclusión podemos llegar teniendo en cuenta la naturaleza de documento mercantil del informe de auditoría (ver *supra* punto 3.4) y a la no consideración del auditor como funcionario público, tal y como se ha analizado anteriormente (ver *supra* punto 2.3 y 2.4)

suponer, además, la ocultación de información debida al socio, lo que vulneraría su derecho a obtener información sobre la situación de la empresa (art. 293 CP). En tercer lugar, el informe de auditoría falso podría obstaculizar el ejercicio de funciones públicas de control de la CNMV u otras instituciones similares (art. 294 CP). En cuarto lugar, si respalda información financiera falsa o engañosa que se presenta a los inversores, podría incurrir en responsabilidad penal por el delito de falseamiento de información económica y financiera (art. 282 bis CP). En quinto lugar, la violación de la obligación de mantener el secreto podría suponer un delito de revelación de secretos en relación con la información confidencial proporcionada por el cliente (art. 199). En sexto lugar, dado que el auditor puede recibir regalos o promesas de la empresa auditada, puede cometer un delito de cohecho (art. 424 CP). En séptimo lugar, en el marco del delito fiscal (art. 305 y ss. CP), un auditor puede ayudar a evadir impuestos certificando estados financieros que ocultan ingresos o exageran gastos, alterando la base imponible de la sociedad auditada. En octavo y último lugar, el informe de auditoría falso podría facilitar la ocultación de activos o la manipulación de las fechas de las transacciones para eludir responsabilidades frente a los acreedores (arts. 257 y ss CP).

Sin poder abordar todos los aspectos jurídico-penales a este respecto, profundizaremos a continuación en la cuestión de si la conducta del auditor puede considerarse una forma de intervención en el delito de falsedad de cuentas anuales del artículo 290 del Código Penal.

4.1. Introducción al delito del art. 290

Según el artículo 290 del Código Penal, los administradores, de hecho o de derecho, de una sociedad constituida o en formación, que falsearen las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios, o a un tercero, serán castigados con la pena de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses. Si se llegara a causar el perjuicio económico, se impondrán las penas en su mitad superior. Los dos pilares del delito, según la doctrina, son el falseamiento y la idoneidad del falseamiento para causar un perjuicio económico a la sociedad, a alguno de sus socios, o a un tercero.⁶⁷ A pesar de la disparidad de opiniones en este punto, sostengo que esta idoneidad debe entenderse en términos de peligro abstracto-concreto⁶⁸.

⁶⁷ PASTOR MUÑOZ, N. *Lecciones de derecho penal económico y de la empresa: Parte general y especial*. (2020). Tema 12, p.371-488.

⁶⁸ El artículo 290 considera a todos los posibles destinatarios del documento, lo que significa que el estándar de tipicidad se establece en el destinatario con menos capacidad para neutralizar la información falsa. Por lo tanto,

Antes de analizar la responsabilidad penal del auditor de cuentas, es necesario considerar, con carácter previo, dos cuestiones clave. En primer lugar, debemos tener en cuenta que para **consumar** el delito de falsedad de cuentas anuales no basta con su elaboración, sino que también deben estar disponibles para sus potenciales destinatarios, lo cual se traduce en la puesta a disposición de los socios de las cuentas anuales para su examen. Así, la actividad de auditoría es previa a la consumación y, por lo tanto, intraconsumativa, en consonancia con la exigencia del tipo de la idoneidad para perjudicar.⁶⁹ En segundo lugar, y aunque el análisis que a continuación se realizará se enfocará en la emisión del informe de auditoría de cuentas anuales, es importante destacar que los auditores también poseen ciertas competencias en lo que se denomina información no financiera, incluyendo las medidas que una empresa toma para evitar efectos adversos sobre los derechos humanos.⁷⁰

4.2. El auditor como autor. La posición del auditor en contraposición a la figura del administrador.

Debido a que la doctrina mayoritaria considera que el delito del artículo 290 es un delito especial de propia mano que solo pueden cometer los administradores de hecho o de derecho, tradicionalmente se ha excluido la intervención del auditor en el delito como autor. En primer lugar, el estatus jurídico y la posición del auditor en relación con la sociedad auditada (ver *supra* punto 2) nos hacen descartar su consideración como **administrador de derecho**⁷¹. En segundo lugar, bajo un **concepto amplio del concepto de administrador de hecho**, este se define como el sujeto que, no siendo administrador de derecho, ostenta el **dominio social típico** sobre la

basta con que el documento sea capaz de perjudicar a la franja más vulnerable de destinatarios para considerarse típica.

⁶⁹ PASTOR MUÑOZ, N., y ROBLES PLANAS, R. (2021). *Sobre la responsabilidad penal del auditor de cuentas por el delito de falseamiento del artículo 290 del Código penal* (pp.1-18). Diario La Ley.

⁷⁰ MONTANER FERNÁNDEZ, R. (2022). *Las auditorías sociales y su posible trascendencia para el derecho penal*. Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología. Con respecto a la responsabilidad del auditor en el marco del artículo 290, en particular, destaca que el informe sobre el estado no financiero no es un documento que refleje la situación jurídica o económica de la sociedad. Además, el rol del auditor de cuentas en el ámbito de la verificación de la información no financiera es bastante limitado, ya que su tarea principal es confirmar si se ha proporcionado el estado de información no financiera, sin necesidad de evaluar su veracidad (ver. art. 5.1 f. LAC). Esto significa que no se espera que actúe como un "detector de mentiras", sino simplemente que indique si se ha incluido dicho estado en el informe de gestión. Por lo tanto, su contribución al delito del art. 290 CP es mínima, ya que su inveracidad no suele tener un impacto significativo en el delito, y debatir si el auditor de cuentas tiene una posición de garantía en relación con los intereses de los operadores económicos o de la sociedad en este contexto no parece relevante (p.11-20). También se analiza la auditoría sobre el impacto de derechos humanos en la cadena de suministros.

⁷¹ El auditor no puede ser considerado administrador de derecho debido a que esta figura requiere pertenecer al órgano de administración de una entidad, mientras que los auditores deben mantener independencia de las empresas que auditan para garantizar una revisión imparcial de su actividad. Como ya se ha mencionado, la legislación mercantil establece como causa de incompatibilidad para los auditores formar parte del órgano de administración de la sociedad auditada, lo que asegura que la auditoría sea una evaluación externa libre de influencias que puedan comprometer su objetividad y precisión (ver. *supra* punto 2.3)

actividad de la persona jurídica, es decir, quien *de facto* asume la gestión de la empresa tomando las decisiones esenciales o teniendo una influencia significativa en ellas.⁷² Cabe tener en cuenta que el auditor es contratado para emitir informes sobre las cuentas anuales, lo que implica verificarlas sin asumir funciones de gestión o representación de la entidad, emitiendo el informe una vez que los administradores han formulado las cuentas y, a diferencia de un administrador, el auditor no participa en la fase final de firma y depósito de las cuentas. La función del auditor se limita a **analizar, verificar y dictaminar la corrección y veracidad de las cuentas anuales**, sin tener facultades de gestión o administración sobre la sociedad.⁷³ Por tanto, los auditores, a diferencia de otras figuras como los asesores fiscales⁷⁴, no pueden ostentar el dominio típico de la sociedad auditada. En la medida que el auditor no puede ser administrador de derecho ni administrador de hecho, será considerado, a lo sumo, un *participe extraneus*.⁷⁵ Según ROXIN, existen ciertos delitos en los que se considera autor a aquel que está obligado por un deber específico a comportarse de manera determinada⁷⁶. Lo relevante en estos delitos no es la configuración externa de la conducta del autor, sino la contravención de las exigencias del deber asumido, configurados previamente en otras ramas del ordenamiento jurídico. Si partimos de la consideración del artículo 290 como un **delito de infracción deber**⁷⁷, el auditor inductor o cooperador necesario debería beneficiarse de la reducción de la pena del artículo 65.3 CP, ya que el auditor no infringiría propiamente el deber del administrador que falsea las cuentas anuales.

Por otro lado, cabe mencionar que un sector de la doctrina⁷⁸ sostiene que, en aquellos supuestos excepcionales en que el auditor instrumentaliza al administrador, podría ser considerado autor del delito, en la medida en que el delito del artículo 290 CP no se trataría realmente de un **delito**

⁷² GRACIA MARTÍN, L. (2021). *El actuar en lugar de otro en derecho penal: Teoría general y dogmática* (p.350)

⁷³ NÚÑEZ CASTAÑO, E. (2002). *La falsa información en la actividad de los auditores de cuentas* (p. 76). Revista Penal.

⁷⁴ Ciertos elementos del estatus jurídico del asesor fiscal apuntan a su posible consideración como auditor directo, bajo la teoría del dominio del hecho: el asesor fiscal ejerce la representación voluntaria del contribuyente (art. 31 CP), y, además, lleve a cabo las acciones principales de defraudación, como la evasión el pago de impuestos, la obtención de devoluciones de manera indebida, la obtención de beneficios fiscales no justificados o la evasión el pago de cantidades que debieran haberse retenido o ingresos a cuenta. Al respecto, TORRES CADAVID, N. (2019). *La responsabilidad penal del asesor fiscal: problemas de autoría y participación en el delito de defraudación tributaria* (p. 439). Tirant lo Blanch.

⁷⁵ En consecuencia, el informe de auditoría, pese a constituir un documento que refleje la situación económica de la sociedad, no podrá considerarse objeto material del delito de falseamiento de documentos sociales según el artículo 290 del Código Penal, dado que los auditores no son sujetos activos de este delito.

⁷⁶ ROXIN, C. (2014). *Derecho Penal, Parte General, Tomo II, Especiales formas de aparición del delito: parte general* (p. 179-186). Thomson Reuters-Civitas.

⁷⁷ RUANO MOCHALES, T. (2015). *La incidencia de los deberes de los administradores y auditores en la manipulación de las cuentas anuales: Posición de garante y responsabilidad penal* (p. 463 y ss)

⁷⁸ PASTOR MUÑOZ, N., y ROBLES PLANAS, R. (2021). *Sobre la responsabilidad penal del auditor de cuentas por el delito de falseamiento del artículo 290 del Código penal*. (pp.6-7) Diario La Ley.

de infracción deber, sino un **delito de posición**. Cabe destacar, además, que la interpretación del delito del 290 como un delito de infracción de un deber extrapenal haría de menos el elemento de la idoneidad para perjudicar en la construcción del tipo. En este sentido, **bajo la doctrina de los delitos de posición**, los delitos de posición no constituirían realmente "*delitos especiales*"; más bien, el legislador indica la posición desde la cual los ataques al bien jurídico protegido adquieren relevancia típica. En este sentido, no se sanciona la violación de un deber especial contemplado en el tipo, sino la realización de conductas típicas, como en cualquier otro delito (de dominio u organización), desde una posición social específica.⁷⁹ De esta forma, lo relevante sería si la conducta típica se ha realizado desde una posición de relevancia en la sociedad, la posición de administrador.⁸⁰

4.3. El auditor como partícipe. Escenarios de su intervención delictiva

Ya en la [STS nº867/2008, de 29 de julio \('Caso Banesto'\)](#), pese a no haber condenado a la sociedad de auditoría Price Waterhouse, el Tribunal Supremo reconoció la posibilidad de la participación del auditor como cooperador necesario.⁸¹ En el mismo sentido, **la doctrina también ha considerado la posibilidad de castigar al auditor como partícipe del delito del artículo 290.**⁸²

Elementos comunes al análisis de los diferentes supuestos

En el análisis de la conducta del auditor como partícipe, encontramos **dos paradigmas principales**. Por un lado, desde una **perspectiva subjetivista**, se castigaría toda conducta que contribuya causalmente a la comisión del delito, distinguiendo entre participación punible y atipicidad dependiendo del grado de conocimiento que tenga el partícipe sobre la comisión futura del delito por parte del que resulta favorecido, independientemente de la posición de

⁷⁹ ROBLES PLANAS, R en *Lecciones de derecho penal económico y de la empresa: Parte general y especial*. (2020). Tema 5 (pp. 156 y ss). Atelier.

⁸⁰ Si consideramos el artículo 290 como un delito de posición, la atenuante del artículo 65.3 no sería procedente. En los delitos de posición no existe un bloqueo a la posibilidad de intervención como ocurre en los delitos especiales de deber, lo que permite aplicar las reglas generales de intervención sin recurrir al art. 65.3 CP, ya que tal recurso sería dogmáticamente incorrecto al carecer de una justificación material suficiente. ROBLES PLANAS, R / Ed. RIGGI, J. *El extraño artículo 65.3 del Código Penal. Un diálogo con Enrique Peñaranda sobre sus presupuestos dogmáticos y su ámbito de aplicación* (p. 12). InDret 4.2008,

⁸¹ Al respecto, ver fundamentos jurídicos 6, 8 y 9, punto 13: "*Por último quisiéramos hacer referencia a que, si bien el legislador ha delimitado el ámbito de los autores o sujetos activos a los administradores de hecho o de derecho, no puede olvidarse, como se ha puesto de relieve en acontecimientos muy recientes que han tenido una trascendencia informativa universal, que no se debe descartar la posibilidad de la participación, por cooperación necesaria, de las entidades auditoras que al realizar la fiscalización externa de la contabilidad, colaboran y se prestan a la formación de unas cuentas anuales o balances falseados*"

⁸² A modo de ejemplo, GÓMEZ BENÍTEZ, J. M. (2001). *Curso de derecho penal de los negocios a través de casos: reflexiones sobre el desorden legal* (pp. 197-199). Colex; CHOCLÁN MONTALVO, J. A. (2003). *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales: tratamiento penal de la información societaria inveraz* (pp. 140-142). J. M. Bosch Editor.

garantía del partícipe y de su grado de adaptación al plan delictivo.⁸³⁸⁴ Por otro lado, desde una **perspectiva objetivista**, lo relevante para admitir la participación en el delito es la configuración objetiva de la conducta en el contexto en el que se verifica. En este sentido, la **teoría de imputación objetiva** nos permite distinguir conductas que generan un riesgo desaprobado de intervención en el delito y aquellas que se mueven en el ámbito del **riesgo permitido** y de las **conductas neutrales**⁸⁵. El **riesgo permitido en sentido estricto** define un sector de conductas penalmente atípicas que están permitidas por el ordenamiento extrapenal.⁸⁶ El fundamento del riesgo permitido se basa en el principio de unidad y ausencia de contradicciones en el seno del ordenamiento jurídico, de forma que lo permitido por el Derecho público o privado no puede ser, al mismo tiempo, relevante desde el punto de vista penal. Además, conforme al principio de subsidiariedad del Derecho penal, considerar típica una conducta que, en otros ámbitos del ordenamiento, se encuentra dentro de un espacio de libertad sería incoherente con la naturaleza de *ultima ratio* del Derecho penal.⁸⁷ Dentro de la teoría de la imputación objetiva, en la que existen numerosas visiones de la participación, la **teoría de las conductas neutrales** ha sostenido que determinadas conductas, pese a suponer un favorecimiento al delito, no constituyen conductas de participación, al ser conductas estándar. De esta forma, se debe negar la participación en el delito siempre que la conducta no constituya un **acto de adaptación** al hecho delictivo que va a ser cometido y no existan posiciones jurídicas específicas –posiciones de garantía– para evitar que determinados bienes o actividades pasen a formar parte de proyectos delictivos ajenos.⁸⁸ En este último punto, desde una **perspectiva normativista**, cabe plantearse si el auditor tiene una posición de garante en relación con los riesgos de la empresa, de tal forma que tuviera una suerte de **obligación de garante de impedir el resultado delictivo**.

⁸³ MUÑOZ CONDE, F., & GARCÍA ARÁN, M. (2022). *Derecho penal: Parte general* (pp. 407-408). Tirant lo blanch.

⁸⁴ Sin embargo, esta posición presenta objeciones. En primer lugar, incluso en situaciones donde se tiene un conocimiento seguro del delito futuro, se establece responsabilidad penal, lo que implica que el mero conocimiento, incluso casual, convierte una contribución neutral en relevante penalmente. Esto implica una diferencia inconsistente en la forma en que se trata la obligación de abstenerse de actuar ante la duda o la certeza. Además, los contextos profesionales, comerciales o empresariales no modifican negativamente la posición del sujeto frente a los terceros, lo que sugiere que la sanción no debería ser en forma de participación, sino como omisión pura en caso de producirse el acto de favorecimiento. ROBLES PLANAS, R. en *Lecciones de derecho penal económico y de la empresa: Parte general y especial*. (2020). Tema 5 (pp.150-153). Atelier.

⁸⁵ *Ibidem*

⁸⁶ ROBLES PLANAS, R. en *Lecciones de Derecho penal económico y de la empresa*, 2020, Tema 5 (p. 124 -126). Atelier; Pastor Muñoz, N. (2019). *Riesgo permitido y principio de legalidad: la remisión a los estándares sociales de conducta en la construcción de la norma jurídico-penal* (pp. 16 y ss.) Barcelona: Atelier.

⁸⁷ SILVA SÁNCHEZ, J.M. (2021). *Bases de un concepto restrictivo de riesgo permitido*. Ciencia Penal y Generosidad. De lo mexicano a lo universal (pp. 175–186). J.M Bosch.

⁸⁸ ROBLES PLANAS, R. (2020). *La estructura de la intervención en el delito*. Política Criminal, 15(30), 993–1007. <https://doi.org/10.4067/s0718-3399202000020099>

Teniendo en cuenta estos paradigmas, la intervención del auditor puede esbozarse desde **diferentes escenarios**: el primero, el supuesto en que el auditor cumple adecuadamente con sus deberes según la *lex artis*, emitiendo un informe que asegura que las cuentas anuales reflejan fielmente la realidad económico-financiera de la entidad sin detectar fraude ni irregularidades y, pese a ello, las cuentas anuales son falseadas; el segundo, el supuesto en que el auditor incumple sus deberes, favoreciendo la comisión del delito de falsedad de cuentas anuales; el tercero, la conducta del auditor que adapta su conducta para facilitar la falsedad de cuentas anuales. En lo que sigue, **se analizarán los diferentes escenarios** en que puede plantearse la responsabilidad penal del auditor como partícipe en el delito del artículo 290 CP y ello, desde las diferentes concepciones de la participación delictiva.

4.3.1. Primer escenario: el auditor cumple sus deberes conforme a la *lex artis*

Tal y como se ha expuesto en apartados anteriores (ver *supra* punto 3), los auditores tienen el deber de emitir un informe de auditoría y una opinión técnica acerca de si las cuentas anuales reflejan de manera fiel y precisa el estado financiero, patrimonial y de resultados de la entidad, así como los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable. Además, los auditores deben mantener una actitud inquisitiva y escéptica durante la auditoría, investigando cualquier indicio de fraude que pueda afectar a la entidad. Cabe examinar, por tanto, qué sucede en aquellos casos en que el auditor cumple con dichos deberes extrapenales y actúa conforme a la *lex artis* del sector y, aun así, no detecta irregularidades o fraude en las cuentas anuales de la sociedad auditada. Por un lado, desde una **perspectiva subjetivista**, la conducta del auditor contribuye causalmente a la comisión del delito de falsedad de cuentas anuales. Si pese a su conducta el auditor desconoce estar participando en el delito y no puede representarse estar participando, este no sería responsable penalmente. Sin embargo, en aquellos supuestos en que el auditor tenga conocimientos especiales –derivados de la experiencia especial o fruto de un aprendizaje particularmente intenso– estos deberán ser tenidos en cuenta, con independencia de la relevancia objetiva de la conducta. Por otro lado, desde una **perspectiva objetivista**, esta situación se encontraría dentro de un **espacio de riesgo permitido**. La *lex artis* del auditor, definida por las normas de auditoría, y, en menor medida, por los usos y prácticas de la actividad, permite deslindar niveles de riesgo intolerables de los tolerables. El riesgo permitido operaría entonces como una limitación a su responsabilidad. Por lo tanto, la conducta del auditor que respeta las normas técnicas de auditoría y, pese a ello, emite un informe de auditoría erróneo genera un riesgo al contribuir causalmente a la probabilidad de que se aprueben unas cuentas

falsas, pero se considerará atípica por operar dentro del riesgo permitido en sentido estricto, incluidos aquellos casos en los que el auditor tiene conocimientos especiales. No obstante, la mera infracción de dicha normativa extrapenal no implica la tipicidad de la conducta del auditor, como a continuación examinaremos.

4.3.2. Segundo escenario: el auditor incumple sus deberes. Conductas neutrales.

Según la jurisprudencia del Tribunal Supremo, para que un auditor sea responsable penalmente por el delito de falsedad de cuentas anuales, es necesario en el plano objetivo que las cuentas se falseen de manera idónea para causar perjuicio y que se emita un informe de auditoría que no indique que las cuentas no reflejan la realidad de la sociedad, infringiendo, por tanto, los deberes del auditor. En el plano subjetivo, es necesario que al emitir el informe el auditor sepa que las cuentas no reflejan la imagen fiel de la sociedad y actúe en connivencia con los responsables de la sociedad ([STS nº 688/2019, de 4 de marzo, 'caso Fórum Filatélico'](#), FJ 29).

Los incumplimientos de los deberes del auditor abordados en las sentencias del Tribunal Supremo incluyen la omisión de detectar irregularidades y fraudes, la falta de comprobación adecuada de los registros contables, los libros de contabilidad y documentación de soporte, la emisión de una opinión técnica que no se corresponde con la realidad, de forma consciente, incumplimientos que pueden ser tanto por acción como por omisión.⁸⁹ Dichos incumplimientos pueden suponer un **incumplimiento contractual**⁹⁰ y además pueden dar lugar a **responsabilidad civil extracontractual frente a terceros**⁹¹. Ahora bien, ¿cómo ha de valorar el Derecho penal dichos casos?

⁸⁹ RUANO MOCHALES, T. (2015). *La incidencia de los deberes de los administradores y auditores en la manipulación de las cuentas anuales: Posición de garante y responsabilidad penal* (p. 453)

⁹⁰ La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, regula la responsabilidad civil de los auditores en el ejercicio de la actividad de auditoría y la fianza que deben prestar en la sección 3ª del Capítulo III del Título I, específicamente en los artículos 26 y 27. La jurisprudencia del Tribunal Supremo respecto a la responsabilidad contractual se encuentra plasmada en diversas sentencias, entre las cuales destaca la STS de 27 de mayo de 2009. Este fallo judicial remite a otra sentencia previa del Tribunal Supremo, de 31 de octubre de 2007, en la cual se establece que la responsabilidad debe considerarse contractual cuando se combinan dos elementos: por un lado, (i) la existencia previa de un vínculo o relación jurídica entre las partes involucradas, y por otro, (ii) la ocurrencia de un daño como resultado de la violación de ese vínculo. En este sentido, se requiere tanto un elemento objetivo, donde el daño proviene del incumplimiento o cumplimiento deficiente de las disposiciones contractuales acordadas entre las partes (art. 1258 del Código Civil), como un elemento subjetivo, que implica la existencia de una relación de obligación entre el causante del daño y el perjudicado.

⁹¹ La ya mencionada STS de fecha 14 de octubre de 2008, respaldada por la Sentencia del 5 de marzo de 2009, establece que la auditoría de cuentas es un servicio brindado a la empresa auditada que no solo afecta a esta última, sino también a terceros relacionados con ella, en tanto que la empresa auditada como terceros pueden basar sus decisiones en la calidad de la información económico-financiera respaldada por el informe del auditor de cuentas. Los presupuestos clásicos de la responsabilidad extracontractual son: (i) un hecho negligente imputable a las demandadas, (ii) un daño sufrido por quien ejercita la acción y (iii) un nexo causal entre el hecho y el daño.

Por un lado, desde una **perspectiva subjetivista**, la conducta del auditor que simplemente infringe sus deberes de auditoría ayuda a superar el filtro de auditoría, y la punición de la participación del auditor dependería del grado de conocimiento sobre la comisión futura del delito por parte del que resulta favorecido⁹²⁹³. Esta perspectiva es utilizada mayoritariamente por nuestra jurisprudencia, en la medida que justifican la condena del auditor en el conocimiento. A modo de ejemplo, la jurisprudencia reciente afirma que la responsabilidad penal del auditor de cuentas está condicionada a que su informe de auditoría tenga una relación causal con los delitos cometidos por la administración societaria y constituya una contribución relevante de manera a la acción del autor para la producción del resultado [AAN de 4 de marzo de 2024](#) (FJ 8). Conforme la [STS nº89/2023, de 10 de febrero \('Caso Pescanova'\)](#) (F13), es necesario que esta contribución genere un riesgo jurídicamente desaprobado por la norma y que el resultado finalmente producido sea la materialización de ese riesgo. Sin embargo, el posterior análisis efectuado por los tribunales se centra en la mera emisión de un informe de auditoría inveraz y en la prueba del conocimiento del auditor. A modo de ejemplo, en la STS nº94/2018, de 23 de febrero '[caso "Arte y Naturaleza"](#)', el Tribunal Supremo fundamentó la condena del auditor en la mera emisión de un informe fraudulento, pese al conocimiento de las manifiestas irregularidades de las cuentas, pasando por alto la significación del análisis del tipo objetivo.

Por otro lado, desde una **perspectiva objetiva**, conforme a la **teoría de las conductas neutrales**⁹⁴, se debe negar la participación en el delito siempre que la conducta no se adapte al hecho que va a ser cometido y no existan posiciones jurídicas específicas (posiciones de garantía) para evitar que determinados bienes o actividades pasen a formar parte de proyectos delictivos ajenos.⁹⁵ Desde esta óptica, el conocimiento del auditor de la falsedad de las cuentas

⁹² MUÑOZ CONDE, F., & GARCÍA ARÁN, M. (2022). *Derecho penal: Parte general* (p. 407-408). Tirant lo blanch.

⁹³ Sin embargo, esta posición presenta objeciones. En primer lugar, incluso en situaciones donde se tiene un conocimiento seguro del delito futuro, se establece responsabilidad penal, lo que implica que el mero conocimiento, incluso casual, convierte una contribución neutral en relevante penalmente. Esto implica una diferencia inconsistente en la forma en que se trata la obligación de abstenerse de actuar ante la duda o la certeza. Además, los contextos profesionales, comerciales o empresariales no modifican negativamente la posición del sujeto frente a los terceros, lo que sugiere que la sanción no debería ser en forma de participación, sino como omisión pura en caso de producirse el acto de favorecimiento. ROBLES PLANAS, R. *en Lecciones de derecho penal económico y de la empresa: Parte general y especial*. (2020). Tema 5. (p.150-153). Atelier.

⁹⁴ El Tribunal Supremo ha acogido la teoría de las conductas neutrales en diversas sentencias, argumentando que la imputación de responsabilidad penal a un sujeto por los actos ejecutados por otro exige algo más que la mera condición de favorecedores del delito (STS 199/2012). En el mismo sentido, según la STS 163/2019, la conducta de participación requiere (i) que el comportamiento se ajuste al plan delictivo del autor o (ii) que el comportamiento sea una contribución a un proyecto claramente delictivo. No obstante, el simple conocimiento de la actividad delictiva no implica por sí solo la participación en ella. Para que se considere delictiva, la contribución objetiva debe superar cualquier idea de neutralidad, demostrando el valor de la conducta frente a una norma primaria.

⁹⁵ ROBLES PLANAS, R. (2020). *La estructura de la intervención en el delito*. *Política Criminal*, 15(30), 993–1007. <https://doi.org/10.4067/s0718-3399202000020099>

resultaría irrelevante sin una imputación objetiva del resultado a la conducta auditor. En este sentido, la mera emisión de un informe inveraz sería equivalente, pues, a la conducta del dependiente que vende una navaja a un maltratador que utiliza para apuñalar a su pareja, a la del taxista que transporta a alguien al lugar del robo, o del arrendador que arrienda un piso a un grupo terrorista. Por tanto, únicamente podrá hablarse de intervención penalmente relevante del auditor de cuentas en dos supuestos: en primer lugar, en aquellos en los que (i) en el plano objetivo, se produzca una adaptación específica a un hecho delictivo, suponiendo una contribución relevante, bien sea generando un riesgo potencial o en una lesión efectiva de los derechos de la sociedad, los socios, terceros y, (ii) en el plano subjetivo, exista dolo (ESCENARIO 3); en segundo lugar, en aquellos supuestos en los que se haya producido una infracción de un deber específico del auditor expresamente tipificada en nuestro Código Penal (ESCENARIO 5).

4.3.3. Tercer escenario. El auditor interviene en la falsificación de cuentas anuales

4.3.3.1. Análisis del tipo objetivo

Como ya se ha señalado en el apartado anterior, el **tipo objetivo de la participación** requiere que el partícipe realice una intervención que genere un riesgo no permitido y contribuya al acto delictivo de los administradores, excediendo su papel y adaptando su comportamiento para facilitar la comisión de la falsedad en cuestión.⁹⁶ La participación del auditor en el delito se ajusta a las normas generales de la accesoriedad, lo que significa que la punibilidad del auditor está jurídicamente ligada al acto del autor principal, el administrador.

El auditor excede su papel, en primer lugar, cuando **asesora** a los administradores sobre cómo elaborar las cuentas para superar el control de auditoría. El **asesoramiento técnico**⁹⁷ ha sido calificado por la doctrina como una forma de complicidad psíquica. De esta manera, la conducta del auditor que asesora a los administradores sobre cómo elaborar las cuentas para superar el control de auditoría se asemejaría a la conducta de aquel que explica al autor de un robo cómo abrir una caja fuerte. El asesoramiento del auditor, de este modo, facilitaría eludir el 'filtro' del informe de auditoría, asegurando casi con certeza la aprobación y publicación de las cuentas anuales para su puesta a disposición a los destinatarios finales.

⁹⁶ PASTOR MUÑOZ, N., y ROBLES PLANAS, R. (2021). *Sobre la responsabilidad penal del auditor de cuentas por el delito de falseamiento del artículo 290 del Código penal*. (pp.1-18). Diario La Ley.

⁹⁷ ROXIN, C. (2014). *Derecho Penal, Parte General, Tomo II, Especiales formas de aparición del delito: parte general* (p. 282). Thomson Reuters-Civitas.

En segundo lugar, se encuentran los supuestos en los que el auditor **promete emitir un informe de auditoría favorable**. La promesa es una forma de participación en la que el auditor también actuaría como **cómplice psíquico**, al reforzar la decisión criminal del autor a través de medios psicológicos⁹⁸⁹⁹, socavando la eficacia de la amenaza penal como contramotivo del delito. Por lo tanto, las promesas del auditor deben ser sólidas y concretas para que los administradores las tomen en serio como una forma de debilitar la amenaza de pena, de forma que las promesas informales que no garantizan el apoyo necesario para reducir la motivación penal deberían ser excluidas.¹⁰⁰

COOPERACIÓN NECESARIA - COMPLICIDAD

A la hora de deslindar las conductas de participación entre complicidad y cooperador necesaria, es mayoritaria la jurisprudencia que califica la conducta del auditor como de cooperación necesaria. A modo de ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de julio de 2002 (caso Banesto) califica la conducta de cooperación necesaria, ya que los auditores, al realizar la fiscalización externa de la contabilidad, colaboran y contribuyen a la formación de unas cuentas anuales falseadas. En esta línea, la **Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2018 (caso Afinsa)** establece que la contribución del auditor que respalda con su informe unas cuentas que ocultan la imagen fiel de la empresa tiene el carácter de necesaria debido a su relevancia, ya que el informe es un elemento de seguridad de enorme trascendencia para la correcta valoración de la información proporcionada por las sociedades a través de la publicidad de sus cuentas anuales.¹⁰¹¹⁰²

Con respecto a la **promesa de favorecimiento**, este tipo de conductas pueden intensificar significativamente la resolución delictiva del autor, calificándose así como cooperación necesaria. No obstante, si consideramos que la inducción es más grave que el refuerzo de la resolución, resultaría incoherente castigar al auditor mediante una suerte de "cooperación necesaria psíquica", en la medida que, según el artículo 28, tendrían de la misma pena que el autor. Por ello, si deseamos mantener la distinción entre inducción y complicidad psíquica

⁹⁸ MIR PUIG, S. (2015). *Derecho penal: Parte general* (p. 417); ROXIN, C. (2014). *Derecho Penal, Parte General, Tomo II, Especiales formas de aparición del delito: parte general* (pp. 281-287). Thomson Reuters-Civitas.

⁹⁹ Podemos distinguir la fase pre-resolutiva, donde opera la inducción, y la fase post-resolutiva, donde se da la complicidad psíquica, suponiendo la figura del "*omnimodo facturus*" la frontera entre ambos. Esta última se refiere a actividades que consolidan la decisión del autor del delito.

¹⁰⁰ MARTÍNEZ SANROMÁ, O. (2022). *¿Es el auditor de cuentas un cómplice psíquico?* La Ley Compliance Penal.

¹⁰¹ Esta jurisprudencia es utilizada por la sentencia de primera instancia en el Caso Pescanova para justificar la condena del auditor como cooperación necesaria.

¹⁰² GARCÍA DEL BLANCO, V. (2023). *El alcance de la potencial responsabilidad penal del auditor de cuentas (al hilo de la STS 89/2023, de 10 de febrero, Caso Pescanova)* (p.451). Revista de Derecho Penal y Criminología.

según la definición dada, sería más conveniente descartar la posibilidad de una "cooperación necesaria psíquica".¹⁰³

4.3.3.2. Análisis del tipo subjetivo

Como segundo requisito para la responsabilidad penal de la intervención del auditor de cuentas, el auditor solo será responsable en los casos en los que **participe de manera dolosa en la comisión del delito contemplado en el artículo 290 del Código Penal.**

A) Dolo directo y dolo eventual

El dolo puede manifestarse cuando el informe de auditoría es subjetivamente inveraz, ya sea emitido con un manifiesto desprecio por la realidad (al auditor se representa la probabilidad de que la información sea falsa – dolo eventual–) o cuando, de manera deliberada, muestra en el informe conclusiones y opiniones técnicas que no se corresponden con la realidad constatada del análisis de las cuentas anuales, ignorando conscientemente la imagen fiel y, a sabiendas de que está actuando de manera grave y contraria a las normas de auditoría y a la normativa societaria.¹⁰⁴ Sin embargo, como hemos apuntado, la conducta del auditor únicamente será dolosa cuando el auditor sea **consciente de que está realizando o colaborando en un hecho típico**¹⁰⁵. Los supuestos de mayor claridad son aquellos en los que existe **connivencia** entre el administrador y el auditor, y el auditor permite de forma dolosa la formulación por parte del administrador de unas cuentas anuales fraudulentas:

A modo de ejemplo se puede destacar el razonamiento efectuado por el tribunal en la [STS nº 688/2019, de 4 de marzo, 'caso Fórum Filatélico'](#)¹⁰⁶. La connivencia entre la sociedad auditada y los auditores se muestra a través de varios elementos evaluados por el tribunal: en primer lugar, el tribunal destaca que en la memoria del año 2004, presentada en mayo de 2005, se registraron por primera vez compromisos con los clientes por un gran importe, a pesar de que la provisión seguía siendo mínima. Esto sugiere que la inclusión de esta información se debió a la presión derivada de la actuación del ICAC, lo que indica una conciencia de irregularidad por parte de la empresa y el auditor. Además, el tribunal considera relevante una comunicación entre el recurrente y el director general, donde se discute sobre un informe del ICAC. Esta comunicación sugiere que el auditor estaba al tanto de la necesidad de hacer constar los compromisos con los clientes en las cuentas anuales. Otro aspecto que señala la connivencia es la resolución sancionadora del ICAC, que no fue impugnada. En esta resolución se reprocha al auditor por no haber tenido en cuenta aspectos fundamentales en las cuentas, como los compromisos con los

¹⁰³ MARTÍNEZ SANROMÁ, O. (2022). *¿Es el auditor de cuentas un cómplice psíquico?* La Ley Compliance Penal.

¹⁰⁴ CHOCLÁN MONTALVO, J. A. (2003). *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales: tratamiento penal de la información societaria inveraz* (p.141.). J. M. Bosch Editor.

¹⁰⁵ Si el auditor actúa dolosamente de manera autónoma y sin la colaboración de la administración, su comportamiento no sería considerado delictivo. Solo en los casos en los que el auditor participa intencionalmente en la comisión del delito establecido en el artículo 290 del Código Penal podría ser considerado responsable.

¹⁰⁶ Ver fundamentos jurídicos 29, 32 y 34.

clientes y la provisión para riesgos. Finalmente, el conocimiento del recurrente sobre la realidad del negocio, evidenciado en sus alegaciones al ICAC, refuerza la idea de connivencia. Por ejemplo, al argumentar que los valores de mercado dependen de la rentabilidad prometida y no del mercado, y al afirmar que la sociedad de inversión filatélica es la única garantía de liquidez del sello, lo que implica que el sello carece de valor intrínseco y no hay un mercado real donde pueda ser negociado. Estos argumentos sugieren un conocimiento compartido entre la sociedad y el auditor sobre la verdadera situación del negocio.

Frecuentemente, el problema principal será la prueba del dolo, que como sabemos, debe inferirse de los diferentes elementos objetivos del caso.¹⁰⁷ A modo de ejemplo, y en contraposición al sustrato probatorio de la sentencia del caso Fórum Filatélico, en [la STS n°749/2017, de 21 de noviembre ‘caso Afinsa’](#) basándose en dos cartas, una resolución sancionadora del ICAC y los informes de auditoría, concluye que no se puede afirmar que el auditor respaldara las cuentas con pleno conocimiento del estado de insolvencia de Afinsa o del carácter piramidal de su negocio con la intención de ocultar esta realidad. En consecuencia, el Tribunal Supremo absuelve a los dos auditores.

B) La frontera entre el dolo y la imprudencia. Obstáculos al conocimiento del auditor

Por otro lado, se presenta la situación en la que **el auditor en ningún momento se ha representado estar contribuyendo al hecho delictivo**. En estos casos, la posible responsabilidad del auditor debe limitarse al ámbito civil, contractual o disciplinario. Sin embargo, entre ambos escenarios A) y B) encontraremos casos dudosos en los que habrá que optar entre calificar la conducta como dolosa o imprudente y, por tanto, impune.

Los casos problemáticos son los casos de fraude interno que no se detectaron en el informe de auditoría debido a una investigación insuficiente del auditor. Así, es posible que el auditor tenga serias sospechas de que los datos proporcionados en los informes son falsos, pero, aun así, después de realizar las comprobaciones necesarias según la diligencia debida, no pueda confirmar con certeza esa falsedad. Además, es posible que el auditor no realice una verificación exhaustiva de las cuentas, pese a tener dudas o sospechas sobre la falsedad de los documentos.¹⁰⁸

La **sentencia de primera instancia del ‘Caso Pescanova’ (FJ. 12)** fundamenta el dolo del auditor en la idea de que el auditor tuvo acceso a información financiera relevante desde 2009, incluyendo toda la documentación de la Sociedad, los datos contables, los contratos de factoring con los bancos y los contratos con sociedades

¹⁰⁷ La prueba del dolo al igual, nunca puede ser establecida mediante una prueba directa, como ocurre con los elementos objetivos de un acto. En ausencia de una confesión creíble por parte de la persona investigada, la prueba debe realizarse mediante indicios, a partir de hechos objetivos que han sido debidamente verificados y establecidos.

¹⁰⁸ GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N. (2022). *La responsabilidad de la auditoría por falsedad contable: chivo expiatorio a cordero pascual*. Diario la Ley 10018 (2022): 2.

instrumentales. En consecuencia, la falta de control en la labor de auditoría no se debió a una mera discrepancia contable respecto a la interpretación de las normas de contabilidad —de ser así, le habría sido exigible haber hecho constar las discrepancias y formular salvedades)—, y el auditor debía haber advertido que la situación financiera de la empresa no se correspondía con la realidad. Se esperaba que el auditor destacara las inconsistencias y errores en la contabilidad de la empresa, “asegurando razonablemente” la precisión de las cuentas anuales. Sin embargo, **el Tribunal Supremo** absolvió al auditor externo, fundamentando la absolución principalmente en la falta de prueba del aspecto subjetivo. La sentencia critica la falta de claridad en el relato de los hechos de la sentencia de instancia y, a pesar de reconocer que la función de auditoría externa fue negligente, concluye que esto no prueba el conocimiento de las falsedades por parte del acusado ni su intención de colaborar en su distorsión, especialmente al no encontrar evidencia de beneficio personal o empresarial a cambio de su actuación (FJ 14). Así, el Tribunal Supremo argumenta que la mera revisión de las cuentas no constituye una prueba suficiente de dolo; se requiere demostrar una lectura y comprensión efectiva de la documentación presentada.

El amplio margen de maniobra en decisiones empresariales, a menudo cercanas al riesgo prohibido, permite que muchos casos de imputación subjetiva dolosa se aborden mediante la figura de la ignorancia deliberada, que implica equiparar la conducta de aquel sujeto que infringe intencionadamente su obligación de obtener determinados conocimientos a la conducta de quien cuenta de modo efectivo con el grado de representación exigido por una determinada figura delictiva.¹⁰⁹ En la sentencia del caso Pescanova, el Tribunal Supremo rechazó la idea de que la ignorancia deliberada pueda automáticamente reemplazar el conocimiento como base para una condena por delito doloso, lo cual concuerda con la definición de dolo como una combinación de conocimiento y voluntad. Esta postura representa una resistencia frente a la relajación de los estándares de prueba necesarios para considerar una acción como dolosa, especialmente en el ámbito de los delitos económicos.¹¹⁰

La auditoría de cuentas es un campo altamente especializado, en el que el nivel de conocimiento técnico es clave. En este contexto, son habituales en nuestra jurisprudencia los razonamientos que presumen que el auditor, como profesional, debería poseer todos aquellos conocimientos necesarios para dicho rol. Esta perspectiva no busca tanto reconstruir la realidad psicológica del acusado en el momento de los hechos, sino imputarle los conocimientos que una persona en sus circunstancias objetivas debería tener.¹¹¹ Pese a que esto pueda ser criticable bajo una doctrina

¹⁰⁹ Esta doctrina se introdujo en España en casos relacionados con el tráfico de drogas. Sin embargo, en los últimos años, su aplicación se ha ampliado también a casos de delitos económicos. A modo de ejemplo, su aplicación se discutió en la STS nº374/2017, y fundamentó la acusación de la Infanta Cristina en el caso Nóos (STS 16/2006). RAGUÉS VALLÉS, R. *Lecciones de derecho penal económico y de la empresa: Parte general y especial*. (2020). Tema 6. Atelier

¹¹⁰ MONTANER FERNÁNDEZ, R. en SILVA SÁNCHEZ, J.M et al. *Revista Crítica de Jurisprudencia Penal: El caso Pescanova* (pp. 677-724). InDret 3.2023.

¹¹¹ GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N. (2022). *La responsabilidad de la auditoría por falsedad contable: chivo expiatorio a cordero pascual*. Diario la Ley 10018 (2022): 2.

clásica del dolo, hay quien se plantea si es justo aplicar el mismo nivel de exigencia de conocimiento entre delitos clásicos (*mala in se*) y económicos (*mala quia prohibita*), concluyendo que en el ámbito empresarial moderno existe una creciente familiaridad con las normativas debido a la filosofía de buen gobierno corporativo y los programas de cumplimiento. Esto sugiere que el sector empresarial está cada vez más preparado para manejar estas complejidades legales, lo que permite una demanda más alta de conocimiento y cumplimiento normativo.¹¹² Sin embargo, pese a que el ejercicio de una ocupación profesional como la de auditor –quienes, entre otros requisitos, deben poseer los conocimientos teóricos básicos para poder ejercer la profesión para su inscripción en el ROAC– supone un indicio significativo de conocimientos, este indicio debe contextualizarse según las circunstancias de cada caso¹¹³:

La experiencia demuestra que los auditores también pueden ser **engañados** por los administradores y no detectar el fraude, tal y como vimos al analizar el deber del auditor de detectar fraude (ver *supra* punto 3.4). La función de auditoría podría compararse con la de un "detector de mentiras", que examina posibles signos de inexactitudes en las cuentas, pero no tiene acceso directo a la realidad material. Entre otros aspectos que afectan a la construcción del conocimiento, cabe recordar que el auditor tiene un perímetro definido por las Normas de Auditoría. Sin embargo, estas normas pueden ser ambiguas en cuanto a cómo el auditor debe abordar estas situaciones, lo que puede llevar a una falta de detección de errores o irregularidades significativas.¹¹⁴

Adicionalmente, cabe hacer mención al efecto de los **sesgos cognitivos**¹¹⁵ en las actividades de auditoría. En Estados Unidos, el *Journal of Economic Psychology* (1993)¹¹⁶ publicó un estudio sobre la evaluación de decisiones de auditores. En primer lugar, el **sesgo retrospectivo** implica que las personas sobreestiman en qué medida se podría haber anticipado un resultado antes de que ocurriera. Así, cuando un auditor es acusado de negligencia en la realización de una

¹¹² VARELA, L., Y MANSDÖRFER, M. (2021). *Principios de derecho penal económico* (pp. 171-200). Siglo del Hombre Editores.

¹¹³ GARCÍA DEL BLANCO, V. (2023). *El alcance de la potencial responsabilidad penal del auditor de cuentas (al hilo de la STS 89/2023, de 10 de febrero, Caso Pescanova)* (p.454). *Revista de Derecho Penal y Criminología*.

¹¹⁴ GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N. (2022). *La responsabilidad de la auditoría por falsedad contable: de chivo expiatorio a cordero pascual*. La Ley.

¹¹⁵ Los sesgos cognitivos son distorsiones que sufre un agente y alteran la adecuada percepción del significado de aquello que decide realizar. A pesar de la doctrina clásica consideraba al delincuente económico como un agente racional que evalúa las ventajas y desventajas antes de actuar, bajo la perspectiva de la economía del comportamiento (*behavioral economics*) se reconoce que los seres humanos no siempre se comportan como egoístas racionales: la racionalidad limitada, la voluntad imperfecta y el interés propio limitado, subrayan la importancia de las dimensiones emocionales, instintivas y sociales en la toma de decisiones. SILVA SÁNCHEZ, J.M en *Lecciones de derecho penal económico y de la empresa: Parte general y especial*. (2020). Tema 1. Atelier.

¹¹⁶ ANDERSON, J. C., LOWE, D. J., & RECKERS, P. M. (1993). *Evaluation of auditor decisions: Hindsight bias effects and the expectation gap*. *Journal Of Economic Psychology*, 14(4), 711-737.

auditoría, los jueces y jurados deben decidir *ex post* –es decir, retrospectivamente– si el auditor ejerció "*el debido cuidado profesional*" al realizar la auditoría. Con el beneficio de la retrospectiva, resulta relativamente sencillo determinar dónde deberían haberse ampliado los procedimientos de auditoría, qué formas de evidencia deberían haberse considerado más o menos relevantes, o cómo se debería haber interpretado la evidencia, ya que los jueces y jurados tienen información que no está disponible para el auditor en el momento de la auditoría relacionada con resultados o eventos futuros –por ejemplo, si la empresa posteriormente quebró, si se encontró que los estados financieros estaban falseados, etc–. Sin embargo, estas consideraciones no son necesariamente evidentes de antemano. En segundo lugar, la **brecha de expectativas** supone la diferencia entre lo que el público espera de la profesión de auditoría y las responsabilidades de los auditores y lo que el público realmente recibe de la profesión. El público en general ha llegado a ver las auditorías casi como garantías de la integridad de los estados financieros y de la viabilidad y solidez de las empresas. Muchos jueces/jurados perciben una auditoría, normativamente, como una verificación integral de las actividades financieras de una sociedad.¹¹⁷

Por último, es importante tener en cuenta que aumenta significativamente la dificultad de justificar el desconocimiento del fraude en el caso de los auditores de cuenta que han revisado las cuentas anuales de la sociedad auditada durante un largo periodo de tiempo. Si a ello se le añade que la auditoría puede implicar una amplia variedad de pruebas, que consideran tanto datos internos como externos (al respecto, ver *supra*, apartado 3.3), es probable que se active más de una señal de alerta durante el proceso de auditoría.

4.3.4. Cuarto escenario ¿responsabilidad penal del auditor por la no evitación del resultado? ¿es el auditor competente por los riesgos de la sociedad?

Tal y como señalaba en apartados anteriores (ver *supra*, apartado 2.3), las características de la figura del auditor apuntan a que el auditor es un sujeto externo a la sociedad. De esta forma, no se encontraría dentro de la esfera de responsabilidad del auditor externo evitar el falseamiento de cuentas anuales, al no ocupar una posición de garante de aseguramiento o de control de peligros, posición que sí podrían tener los miembros del consejo de administración. En

¹¹⁷ *Ibidem*, pp. 713-716

consecuencia, el auditor no podría cometer, en comisión por omisión, un delito de falsedad de cuentas anuales.¹¹⁸

4.3.5. De nuevo, la infracción de los deberes del auditor. La conveniencia de su tipificación como delito autónomo

El Derecho penal puede intervenir de dos maneras diferentes: por un lado, puede establecer deberes negativos, es decir, no causar daño a terceros a través de la configuración del propio ámbito de organización, o establecer deberes positivos, es decir, que hallen su fundamento en el deber de contribuir al bienestar de los demás. A su vez, los deberes positivos especiales son aquellos que tienen los obligados especiales, quienes deben garantizar el cumplimiento de los deberes y funciones del Estado, lo que constituye una posición de garante institucional.¹¹⁹ El análisis efectuado sobre el estatus jurídico del auditor como sujeto externo con funciones cuasi-públicas y sobre los deberes del auditor nos permite concluir que el auditor no tiene un deber negativo de no perjudicar los intereses de los socios o terceros, sino que su responsabilidad se podría encontrar más bien en un **deber positivo** derivado de la delegación del Estado.¹²⁰ Sin embargo, la sanción penal de la infracción de los deberes positivos como el consistente en el deber de prevenir la circulación de información económica falsa en el mercado no se deriva de los tipos delictivos de la Parte Especial del Código Penal, sino que requieren de su tipificación expresa. Como ya hemos expuesto, en el derecho español, a diferencia de países como Alemania¹²¹, Italia o Estados Unidos¹²², los auditores no pueden incurrir en responsabilidad penal a título de autor por el delito de falsedad de cuentas anuales. Es por ello que, de *lege ferenda*, se ha planteado la cuestión de **si el auditor debería ser considerado sujeto activo de su delito de falsedad en las cuentas anuales**. Algunos autores han justificado el

¹¹⁸ A propósito, cabe señalar que la propia posibilidad de considerar que el delito del artículo 290 pueda cometerse en comisión por omisión es discutible. Al respecto, LECUMBERRI, F. (2017). *El delito de falsedad documental societaria y la contabilidad creativa* (p.222).

¹¹⁹ ROBLES PLANAS, R. (2013). *Deberes negativos y positivos en Derecho penal* (p. 3). InDret 4/2013.

¹²⁰ PASTOR MUÑOZ, N., y ROBLES PLANAS, R. (2021). *Sobre la responsabilidad penal del auditor de cuentas por el delito de falseamiento del artículo 290 del Código penal* (pp.1-18). Diario La Ley.

¹²¹ En Alemania, los delitos relacionados con el fraude contable se encuentran en el § 331 y ss. del HGB (Código de Comercio alemán). El § 332 HGB contempla la infracción del deber de informar, castigando con pena de privación de libertad o multa a quienes informen incorrectamente sobre la intervención de cuentas anuales, silencien circunstancias relevantes o emitan certificaciones incorrectas en su informe de auditoría. Este precepto, junto con otras disposiciones legales, protege la confianza en la exactitud de la información relativa a las relaciones patrimoniales de la sociedad. Mientras las cuentas anuales no sean accesibles para un amplio círculo de personas, es posible rectificar y evitar sanciones penales.

¹²² En respuesta al escándalo del caso Enron, en Estados Unidos se aprobó la "Sarbanes-Oxley Act of 2002" el 30 de julio de 2002. Esta ley tenía como objetivo proteger a los inversores mejorando la exactitud y fiabilidad de la información sobre la gestión de la sociedad de acuerdo con la Ley. Entre otros aspectos, esta ley prevé la responsabilidad societaria y penal tanto de los administradores como de los auditores por falsedad de cuentas anuales.

establecimiento de dicha medida, aludiendo a la existencia de una considerable laguna de punibilidad¹²³. A modo de ejemplo, en el Proyecto de Ley del 15 de enero de 2007¹²⁴, se preveía modificar el Código Penal para incorporar la punición de los auditores cuando incumplieran sus obligaciones en casos de elaboración de informes positivos en vista de cuentas falsas. Como se ha señalado a lo largo de este texto, la actividad de auditoría tiene un fuerte interés público, y es que, aunque no tengan una posición de garantía como los administradores en relación con la veracidad de las cuentas anuales, su actividad representa un plus de apariencia de veracidad de la información económico-financiera de la sociedad. Sin embargo, cabe recordar que el incumplimiento de los deberes del auditor puede dar lugar a responsabilidad civil contractual, extracontractual, o responsabilidad disciplinaria.¹²⁵ En particular, conforme el artículo 73 b) LAC, constituye infracción disciplinaria grave el incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe¹²⁶. Uno de los pilares fundamentales del derecho penal, ampliamente reconocido por la doctrina, es el **principio de intervención mínima**. Este establece que, para proteger los intereses objeto de tutela, el derecho penal debe actuar como *ultima ratio* a falta de otros medios menos lesivos, y de manera fragmentaria, es decir, seleccionando y sancionando solo las modalidades de ataque más lesivas contra los bienes que protege. Por lo tanto, la introducción de una nueva disposición no debería llevar a la tipificación de conductas meramente negligentes

¹²³ Entre otros, 1647 CHOCLÁN MONTALVO, J. A. (2003). *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales: tratamiento penal de la información societaria inveraz* (pp.138-142). J. M. Bosch Editor.; BACIGALUPO ZAPATER, E., & STAMPA BRAUN, J. M. (1980). *La reforma del Derecho Penal económico español*. Revista Jurídica de Cataluña, 79(1) (pp.143-166); RUANO MOCHALES, T. (2015). *La incidencia de los deberes de los administradores y auditores en la manipulación de las cuentas anuales: Posición de garante y responsabilidad penal* (p.563).

¹²⁴ El Proyecto de Ley del 15 de enero de 2007 propuso una modificación al artículo 290 del Código Penal, introduciendo un segundo párrafo que imponía las mismas penas a los auditores o cualquier otro profesional que, incumpliendo su deber legal, hubiera aprobado balances o informes contables falsos". Según la Exposición de Motivos, esta modificación tenía como objetivo cubrir una laguna que había sido señalada por la doctrina, la cual había destacado la ausencia inexplicable de los auditores y censores de cuentas en la legislación, a pesar de su intervención preceptiva y la posibilidad de incurrir en la conducta típica o su ocultación.

¹²⁵ El régimen de infracciones se encuentra regulado en los artículos 68 a 86 de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) y los artículos 116 a 138 del Reglamento de Auditoría de Cuentas (RAC).

¹²⁶ El Tribunal Supremo, en sentencia del 30 de junio de 2003, señaló respecto a esta infracción que la derivación del incumplimiento incluye la potencialidad de causar perjuicio, empleando la expresión "pueda causar perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada". En este contexto, la Sentencia de la Audiencia Nacional del 29 de abril de 2021 aclara que el "efecto significativo" no exige que se materialice, sino solo la potencial causación de este efecto. Dicho efecto, de manifestarse, podría considerarse solo como un agravante de la responsabilidad del infractor según el artículo 37 b) del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, pero no como un elemento definitorio del ilícito. Es esencial identificar qué circunstancias pueden generar este efecto significativo, refiriéndonos siempre a la finalidad de la auditoría: proporcionar un alto grado de confianza, transparencia y fiabilidad a la información auditada que refleje la situación patrimonial, financiera y económica de la entidad. Esto resulta en la emisión de un informe que opine si la información auditada representa o no adecuadamente dicha situación, lo que técnicamente se conoce como "imagen fiel".

o incumplimientos menores que deberían ser relevantes únicamente bajo el régimen de responsabilidad civil o disciplinaria.

En las últimas décadas, el derecho penal ha experimentado una transición del enfoque tradicionalmente retributivo y represivo hacia una dimensión más regulatoria. Esta "**administrativización**" del derecho penal significa que el derecho penal entra en áreas que normalmente son reguladas por el derecho administrativo, particularmente en la gestión de riesgos relacionados con la complejidad de las sociedades modernas. Esta es una de las características de la llamada expansión del derecho penal¹²⁷, que implica la relegación del principio de intervención mínima y la adaptación de sus fundamentos para abordar la penalización de riesgos, lo que se refleja en un avance en la penalización de conductas que podrían ser reguladas por el derecho administrativo. En este punto, pese a la importancia de la actividad de auditoría, cabe procurar que la tipificación autónoma de un delito de falsedad del informe de auditoría no suponga un excesivo adelantamiento de la intervención penal, a un momento en que la lesión de los intereses patrimoniales protegidos por el tipo sea todavía lejana.¹²⁸

5. CONCLUSIONES

Este Trabajo de Final de Grado ha estudiado la figura del auditor de cuentas y su responsabilidad penal, con el objetivo de clarificar los contornos de su actuación profesional y profundizar en las consecuencias jurídico-penales de su comportamiento. A continuación, resumimos las principales conclusiones:

Primero. La relación entre el auditor de cuentas y la sociedad auditada. En este trabajo hemos visto que la relación entre el auditor de cuentas y la sociedad auditada es objeto de controversia. Pese a que hay características que apuntan a que el auditor es miembro de la organización empresarial, son mayores las que señalan que este es un sujeto externo a esta, como los periodos de duración del contrato de auditoría, las prohibiciones e incompatibilidades, el régimen de responsabilidad disciplinaria y supervisión pública, entre otras. Pese a ello, las características del nombramiento y retribución del auditor apuntan a que no hay una completa separación de la esfera societaria. Además, aunque una corriente minoritaria ha planteado la posibilidad de

¹²⁷ SILVA SÁNCHEZ, J. M. (2011). *La expansión del derecho penal: aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales* (p.131-164).

¹²⁸ A modo de ejemplo, propuestas de tipificación como las del Proyecto de ley de 2007 ni siquiera mencionan el requisito de la idoneidad para perjudicar.

considerar al auditor como un funcionario público, esta posición enfrenta desafíos, puesto que no se alinea con las definiciones convencionales de función pública en el derecho penal.

Segundo. Los intereses protegidos por la actividad de auditoría y el papel del auditor en contraposición al administrador. La actividad de auditoría contribuye a garantizar la veracidad de la información económico-financiera. Sin embargo, la actividad de auditoría funciona más como un filtro que como una garantía absoluta de ausencia de inveracidades, de forma que su función se centra más en minimizar las distorsiones en la representación de la realidad económica de la empresa que en proteger directamente los intereses de los socios o terceros contra informaciones erróneas.

Tercero. El estándar de diligencia del auditor. En el ámbito de la auditoría, la *lex artis*, contenida en las Normas Internacionales de Auditoría, adaptadas en España en las NIA-ES, y los usos y prácticas del sector, definen el estándar de diligencia del auditor. Este estándar de diligencia requiere de un cuidadoso proceso de revisión y verificación, que abarca desde la fase de planificación inicial, la fase de ejecución, y la fase de emisión del informe, que contiene una opinión técnica coherente con la evidencia obtenida. Aunque no se espera que los auditores identifiquen cada error o irregularidad, debido a la complejidad de la actividad de auditoría, sí deben adherirse a estas normas técnicas para reducir el riesgo de distorsiones significativas en las cuentas, ya que la inobservancia de la *lex artis* del auditor puede conllevar tanto responsabilidad civil como disciplinaria.

Cuarto. Los deberes del auditor de cuentas. El auditor debe observar una serie de deberes a lo largo del proceso de auditoría, entre ellos, el deber de independencia, el deber de solicitar información para la emisión del informe, el deber de guardar secreto, y el deber de conservar y custodiar la documentación relacionada con la auditoría. En particular, este trabajo se ha centrado en el deber de emitir un informe que refleje la imagen fiel de la sociedad auditada. El informe debe basarse en una opinión técnica formada tras un examen riguroso y conforme al marco normativo aplicable. Aunque el auditor no garantiza la ausencia total de inexactitudes, su informe contribuye significativamente a la confianza en la representación económico-financiera de la empresa, ofreciendo una imagen fiable dentro de los límites de la información disponible y los principios contables aplicados. Además, el auditor tiene el deber de detectar y comunicar fraudes o irregularidades significativas y debe mantener una postura escéptica e inquisitiva a lo largo del proceso. Pese a ello, a lo largo de este trabajo se ha reiterado que el alcance de dichos deberes debe contextualizarse teniendo en cuenta características como las limitaciones de acceso de información o el uso de la técnica de muestreo.

Quinto. La responsabilidad penal del auditor de cuentas en el marco del artículo 290 del Código Penal. Su responsabilidad como autor. Respecto a la responsabilidad penal del auditor conforme al artículo 290 del Código Penal, hemos observado que la doctrina mayoritaria considera que el artículo 290 tipifica un delito especial de propia mano que solo pueden ser cometidos por administradores de hecho o de derecho. El rol del auditor, que se limita a la verificación de las cuentas anuales sin asumir funciones de gestión o toma de decisiones esenciales en la entidad, impide que tengan las características para ser considerados administradores ni de hecho ni de derecho, restringiéndose su intervención al ámbito de la participación.

Sexto. La responsabilidad penal del auditor de cuentas en el marco del artículo 290 del Código Penal. Su responsabilidad como partícipe. Finalmente, en este trabajo se ha estudiado la participación del auditor de cuentas en el delito del artículo 290 del Código Penal a la luz de diferentes escenarios. La resolución de cada uno de los supuestos se ha hecho depender de si se adopta una perspectiva subjetivista u objetivista de la participación. Desde una perspectiva subjetivista, la determinación de castigar o no al auditor requiere un complejo análisis del conocimiento y la intención del auditor, análisis que depende del sustrato probatorio. Desde una perspectiva objetivista, antes de examinar la cuestión del dolo del auditor, se examina si desde una teoría de la imputación objetiva podemos excluir *ex ante* conductas que, pese a favorecer causalmente la comisión del delito, operan dentro del ámbito del riesgo permitido, al actuar el auditor conforme a la *lex artis*, y conductas que, pese a suponer incumplimientos susceptibles de responsabilidad civil o disciplinaria, operan dentro de espacios de neutralidad. Por tanto, la punición de la responsabilidad penal del auditor conforme al artículo 290 CP se reduciría, en el plano objetivo, a conductas de adaptación al plan del autor. Para castigar la mera infracción de los deberes del auditor sería necesaria su tipificación expresa.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

6.1. Bibliografía

Anderson, J. C., Lowe, D. J., & Reckers, P. M. (1993). Evaluation of auditor decisions: Hindsight bias effects and the expectation gap. *Journal Of Economic Psychology*, 14(4), 711-737. [https://doi.org/10.1016/0167-4870\(93\)90018-g](https://doi.org/10.1016/0167-4870(93)90018-g)

Arana Gondra, F. J., & Zubiaurre Gurruchaga, A. (2001). *Verificación de las cuentas anuales de la sociedad anónima: (artículos 203 a 211 de la LSA)*.

Bacigalupo Zapater, E., & Stampa Braun, J. M. (1980). La reforma del Derecho Penal económico español. *Revista Jurídica de Cataluña*, 79(1), 143-166. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2070476>

Bajo Fernández, M., & Díaz-Maroto y Villarejo, J. (1990). La responsabilidad penal de los auditores. *Partida Doble*.

Borrajo Domínguez, M. (2002). La auditoría interna y externa. *Partida Doble*.

Campuzano, A. B., Palomar Olmeda, A., Calderón Patier, C., Pérez González, C., Descalzo González, A., Rodríguez Castaño, A. R., Garcés Sanagustín, M., Terol Gómez, R., & Ventas Sastre, R. (2022). *Comentario de la Ley de auditoría de cuentas* (2a ed.). Tirant lo Blanch.

Castellanos Rufo, E., Cea Moure, R., Corona Romero, E., López Ribas, S., Martínez-Pina García, A., Morales Díaz, J., Niño Amo, M., Ortega Caballo, E., Pérez Iglesias, J. M., Ros Amorós, F., & Villanueva García, E. (2023). *Memento Práctico Contable 2024* (2024.a ed.). Francis Lefebvre.

China's mainland. Member Organizations. (s. f.). IFAC. <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/china-mainland>

Choclán Montalvo, J. A. (2003). *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales: tratamiento penal de la información societaria inveraz*. J. M. Bosch Editor.

De La Calle Peral de Vergara, J. A., Enciso Alonso-Muñumer, M., Fernández Otero, E., Martín-Caro García, F., Mata Navarro, E., Medina Sánchez Seco, J., Antonio Palacios Herruzo,

Pérez Maroto, A., Rodríguez Rivera, C., & Sanjuán Y Muñoz, E. (2023). *Memento Práctico Sociedades Mercantiles 2024* (2024.a ed.). Francis Lefebvre.

García del Blanco, V. (2023). El alcance de la potencial responsabilidad penal del auditor de cuentas (al hilo de la sts 89/2023, de 10 de febrero, caso pescanova). *Revista de Derecho Penal y Criminología/Revista de Derecho Penal y Criminología*, 30(JUNIO). <https://doi.org/10.5944/rdpc.junio.2023.37916>

García Luengo, R., & Soto Vázquez, R. (1991). *El Nuevo régimen jurídico de la sociedad anónima: (comentarios y jurisprudencia)*.

García, V. A. (1990). *La auditoría, el perito y el consultor en la prueba pericial*. <https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/3171/1/Alcaraz-Garcia-Vicente.pdf>

García-Tuñón, Á. M. (2006). *Cuentas anuales, auditoría externa y estructura de gobierno de la sociedad cotizada: en particular, la posición y responsabilidad del auditor externo*. En *Derecho de sociedades anónimas cotizadas : (Estructura de Gobierno y mercados)* (Vol. 2). Thomson Reuters Aranzadi. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=8766>

Gómez Benítez, J. M. (2001). *Curso de derecho penal de los negocios a través de casos: reflexiones sobre el desorden legal*. Colex. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=90086>

González-Cuéllar Serrano, N. (2022). *La responsabilidad de la auditoría por falsedad contable: chivo expiatorio a cordero pascual*. *Diario la Ley* 10018 (2022): 2.

Gracia Martín, L. (2021). *El actuar en lugar de otro en derecho penal: Teoría general y dogmática*.

Jané Bonet, J. (1994). Análisis jurídico de la auditoría de cuentas. En *TDX (Tesis Doctorals en Xarxa)*. http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/41552/1/01.JJB_1de5.pdf

Julián Chico Martínez, F. (2007). Muestreo aleatorio en Auditoría o cómo la estadística se puede utilizar para probarlo todo, incluso la verdad. *Auditoría Pública: Revista de los Organos Autónomos de Control Externo*, 42, 23-32. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2328396>

Lecciones de derecho penal económico y de la empresa: parte general y especial. (2020). Atelier.

Lecumberri, F. (2017). *El delito de falsedad documental societaria y la contabilidad creativa.*

Libro Verde sobre el auditor legal | EUR-Lex. (1996). <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/green-paper-on-the-statutory-auditor.html>

Martínez Sanromà, O. (2022). ¿Es el auditor de cuentas un cómplice psíquico? *La Ley Compliance Penal.*

Mir Puig, S. (2015). *Derecho Penal: parte general.*

Montaner Fernández, R. (2022). Las auditorías sociales y su posible trascendencia para el derecho penal. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología.* <http://criminet.ugr.es/recpc/24/recpc24-33.pdf>

Muñoz Conde, F., & García Arán, M. (2022). *Derecho penal: Parte general.* Tirant lo blanch.

Nieto Martín, A. (2022). *El cumplimiento normativo como estrategia político-criminal.*

Nosotros - auditores internos. (2024, 2 abril). Auditores Internos. <https://auditoresinternos.es/nosotros/#auditor>

Núñez Castaño, E. (2002). La falsa información en la actividad de los auditores de cuentas. *Revista Penal*, 10(10), 70-93. <https://doi.org/10.1234/rp.v10i10.145>

Pacheco Cañete, M. (2000). *Régimen legal de la auditoría de cuentas y responsabilidad de los auditores.*

Pampin, A. (2017, 1 junio). *Indiferencia o acción. El auditor público ante el fraude.* Asocex. <https://asocex.es/indiferencia-o-accion-el-auditor-publico-ante-el-fraude/>

Pastor Muñoz, N. (2019). *Riesgo permitido y principio de legalidad: la remisión a los estándares sociales de conducta en la construcción de la norma jurídico-penal.* Barcelona: Atelier.

Pastor Muñoz, N., & Robles Planas, R. (2009). Sobre la responsabilidad penal del auditor de cuentas por el delito de falseamiento del artículo 290 del Código Penal. *Diario la Ley*.

Prat Westerlindh, C. (2008). Responsabilidad penal de los auditores. El informe de auditoría falso. *La Ley Penal: Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, 54, 46-59. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2735127>

Robles Planas, R. (2020). La estructura de la intervención en el delito. *Política Criminal*, 15(30), 993-1007. <https://doi.org/10.4067/s0718-33992020000200993>

Robles Planas, R. (2013). Deberes negativos y positivos en Derecho penal. *InDret*, 4, 12-22. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4481127>

Robles Planas, R., & Riggi, E. J. (2008). El extraño artículo 65.3 del Código Penal: Un diálogo con Enrique Peñaranda sobre sus presupuestos dogmáticos y su ámbito de aplicación. *Indret: Revista Para el Análisis del Derecho*, 4, 576. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2784604>

Roxin, C. (2014). *Derecho Penal, Parte General, Tomo II, Especiales formas de aparición del delito: parte general*. Thomson Reuters-Civitas.

Ruano Mochales, T. (2016). *La incidencia de los deberes de los administradores y auditores en la manipulación de las cuentas anuales: Posición de garante y responsabilidad penal* (p. 1). https://repositorio.uam.es/bitstream/10486/672090/1/ruano_mochales_teresa.pdf

Silva Sánchez, J. M., Ragués Vallès, R., Robles Planas, R., Pastor Muñoz, N., Montaner Fernández, R., Coca Vila, I., & Estrada Cuadras, A. (2023). *El «caso Pescanova». Comentario a la STS 89/2023, de 10 de febrero*. <https://repositori.upf.edu/handle/10230/58917>

Silva Sánchez, J. M. (2021). Bases de un concepto restrictivo de riesgo permitido. En *Ciencia Penal y Generosidad. De lo mexicano a lo universal*. (pp. 175-186). <https://doi.org/10.2307/j.ctv2k058pt.13>

Silva Sánchez, J. M. (2011). *La expansión del derecho penal: aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=192531>

Torres Cadavid, N. (2019). *La responsabilidad penal del asesor fiscal: problemas de autoría y participación en el delito de defraudación tributaria*. Tirant lo Blanch.

Varela, L., & Mansdörfer, M. (2021). *Principios de derecho penal económico*. Siglo del Hombre Editores. <https://doi.org/10.2307/j.ctv2k058jr>

Vicent Chuliá, F. (2024). *Introducción al Derecho Mercantil (25.a ed.)*. Tirant lo Blanch.

6.2. Índice de jurisprudencia

STS 798/2008, 09 de octubre de 2008

STS de 14 de octubre de 2008

STS 115/2009, de 5 de marzo de 2009

STS nº 986/2009, de de 13 de octubre de 2009

STS de 27 de mayo de 2009.

STS de 26 de octubre de 2012,

STS de 15 de diciembre de 2010.

STS nº 444/2016, de 1 de julio

STS nº867/2008, de 29 de julio (‘Caso Banesto’)

STS nº89/2023, de 10 de febrero (‘Caso Pescanova’)

STS nº 688/2019, de 4 de marzo, (‘caso Fórum Filatélico’)

STS nº94/2018 , de 23 de febrero (‘caso “Arte y Naturaleza”’),

la STS nº749/2017, de 21 de noviembre (‘caso Afinsa’)

AAN de 4 de marzo de 2024

STC de 23 de diciembre de 1993