

ENSAYO**LA RESPONSABILIDAD CIVIL DEL AUDITOR
INDEPENDIENTE DE ESTADOS FINANCIEROS****FINANCIAL STATEMENTS INDEPENDENT
AUDITORS' CIVIL LIABILITY****Antonio Juan Lattuca**

Profesor Honorario de la Universidad
Nacional de Rosario y Consulto de
la Pontificia Universidad Católica
Argentina
anlattuca@gmail.com

RESUMEN

Este ensayo trata la esencia de la responsabilidad civil del auditor de acuerdo con la ley argentina. Demuestra que jurídicamente el contrato de auditoría es un “contrato de obra” que se satisface entregando el informe del auditor. La obligación del auditor es una obligación de hacer que clasifica como “de resultados” siendo el factor de atribución de la responsabilidad “objetivo”. Ello implica que el auditor, para liberarse de la responsabilidad de cumplimiento del contrato, debe probar la interrupción del nexo causal entre el daño alegado por el comitente y su trabajo. Para los terceros reclamantes, el factor de atribución de responsabilidad es subjetivo y tendrán a su cargo probar el dolo o culpa del auditor. Finalmente, la ley le exige al auditor una mayor diligencia y previsibilidad de las consecuencias de sus actos respecto de alguien que carece de formación y, si resultare imputable por daños, responde tanto por las consecuencias mediatas e inmediatas de su labor. Su responsabilidad prescribe a los tres años a contar desde que la prestación sea exigible.

ABSTRACT

This essay deals with the essence of the auditors' civil liability according to the Argentine Law. It shows that the audit contract is a legal “work contract” that is satisfied by delivering the auditors' report. Auditors' obligation is an “obligation to do” which is classified as “an obligation of results”, being the liability attribution factor “objective”. This implies that the auditors, in order to free themselves from the liability for the contract fulfillment, must prove the interruption of the casual link between the damage alleged by the principal and their work. For third parties claimants, the liability attribution factor is subjective and they will be responsible for proving the auditors' fraud or negligence. Finally, the law requires the auditors to be more diligent about and to be able to foresee the consequences of their actions with respect to someone who lacks training. If they are liable for damages, they shall be responsible for both, the mediate and immediate consequences of their work. The auditors' liability is limited to three years from the date on which the provision become enforceable.

PALABRAS CLAVE

Responsabilidad; civil; auditor;
contrato; calificación

KEYWORDS

liability; civil; auditor; contract,
qualification

**LA RESPONSABILIDAD CIVIL
DEL AUDITOR INDEPENDIENTE DE
ESTADOS FINANCIEROS**

AUTOR:
Antonio Juan Lattuca

RECIBIDO:
15 de junio, 2022

APROBADO:
31 de marzo, 2023

**AUDITAR
PRIMERA REVISTA ARGENTINA
EXCLUSIVA SOBRE AUDITORÍA**

DOI: <https://doi.org/10.24215/27188647e019>

CÓDIGO JEL: K

ISSN: 2718-8647

<http://revistas.unlp.edu.ar/auditar>

ENTIDAD EDITORA:
Instituto de Investigaciones y Estudios
Contables, Facultad de Ciencias Económicas,
Universidad Nacional de La Plata



INTRODUCCIÓN

El propósito de este ensayo es desarrollar conceptos clave sobre la responsabilidad civil del auditor externo de estados financieros y está dirigido principalmente a los docentes de manera que puedan transmitir al alumno los aspectos esenciales del tema en el usualmente escaso tiempo que le asignan los programas de estudio. El escrito no pretende discutir las distintas opiniones jurídicas existentes al respecto y, por ello, está lejos de agotar la materia, quedando tales cuestiones reservadas a trabajos específicos de los profesionales estudiosos del derecho.

CIRCUNSTANCIAS EMERGENTES DE LA RESPONSABILIDAD CIVIL

El auditor puede ser pasible de responsabilidad civil cuando:

1. Comete un acto o hecho antijurídico, o sea, contrario a la ley. Esto incluye la violación de las normas profesionales aplicables en su labor cuando su cumplimiento está prescrito por leyes, reglamentos o disposiciones de un organismo de control.
2. Incumple obligaciones emergentes del contrato de auditoría. Esto se manifiesta siempre que su acción u omisión cause daños a su cliente o a los terceros.

Cabe anticipar que la responsabilidad civil rige sin perjuicio de otras responsabilidades de orden penal o disciplinario que pudieran caberle por acciones disvaliosas o reprochables en su quehacer profesional.

No es pertinente avanzar sobre la esencia de la cuestión sin antes precisar el encuadramiento jurídico del contrato de auditoría, pues este juega un papel clave.

NATURALEZA JURÍDICA DEL CONTRATO DE AUDITORÍA. DIFERENCIAS CON OTROS SERVICIOS DEL CONTADOR PÚBLICO

La comprensión de la naturaleza jurídica del contrato de auditoría permite definir con precisión las cuestiones básicas que hacen a la responsabilidad civil.

Para ello es menester no confundir la auditoría externa de estados financieros hecha por un contador público indepen-

diente con otros servicios que suele prestar un contador público y que, si bien el lenguaje popular y empresarial puede erróneamente denominar al prestador con el término auditor, en realidad se trata de servicios ajenos a la auditoría, generalmente cercanos al asesoramiento y muchas veces incompatibles con la función de auditoría. No por ello son menos útiles para el comitente. Esta afirmación se formula sin perjuicio de que alguna tolerante norma profesional local admita que el auditor preste tales servicios en conjunto con la auditoría independiente.

Por razones obvias, no es pertinente explicarles a los docentes a quienes va dirigido primordialmente este escrito qué es y qué no es auditoría. Tampoco debería ser un problema de comprensión para los alumnos, siempre y cuando el desarrollo de esta temática se dé en las últimas unidades del programa cuando estos ya han entendido la diferencia entre la auditoría y otros servicios que no requieren, como ella, de atestiguación (*attestation*, en inglés), aunque sean prestados por un profesional independiente.

Sin embargo, sí se resaltarán un par de premisas clave que conciernen a la naturaleza jurídica del contrato de auditoría que, dicho sea de paso, tanto puede ser un contrato formal como unas cartas reversales entre prestador y comitente en las que consignen los términos sustanciales del acuerdo y su aceptación.

La primera es que la auditoría externa (independiente) de estados contables tiene como finalidad producir un resultado eficaz, lo cual requiere que el auditor sea competente y haga sus mejores esfuerzos para lograrlo. Un resultado eficaz se representa con el informe que el auditor se obliga a emitir a la finalización de su trabajo. Naturalmente, el profesional no asegura la emisión de un tipo específico de opinión, por ejemplo, una opinión favorable, pero sí que emitirá un reporte necesario para que el comitente, ente emisor de los estados contables, pueda cumplir eficazmente con las obligaciones que le impongan las leyes vigentes, es decir, en la forma, lugar y tiempo oportunos.

Permítase una digresión que hace a una cuestión que se discute en derecho al definir el tipo de obligaciones en general y la particular la referida a la auditoría, clasificación que se





analizará más adelante. En este caso se trata de discernir qué es más importante, el trabajo que hace el auditor externo o su informe sobre los estados financieros. Al respecto, y en términos concretos, puede decirse que se trata de las dos caras de la misma moneda. Son interdependientes. Pero, para la cuestión que se discute, es necesario establecer cuál es la que prevalece. Así entonces puede afirmarse que la razón de ser de contratar una auditoría, más allá de toda duda, es la obtención por el comitente del informe del auditor. Es de suponer que nadie contrataría una auditoría si no culminara con un informe hábil para satisfacer los requerimientos legales y reglamentarios dictados en beneficio de la credibilidad de los terceros usuarios de la información bajo examen.

La segunda cuestión clave en orden a definir la naturaleza jurídica de esta prestación es la condición de independiente que ha de poseer el auditor. Esta se manifiesta en que este, para lograr el resultado eficaz (informe), cumple su labor aplicando las normas de auditoría vigentes, que son obligatorias y que le exigen al prestador cumplir con esa condición de independiente. Estas normas, cabe resaltar, prevén su aplicación sin menoscabar la interpretación de conformidad con el criterio del profesional actuante.

En síntesis, debe quedar claro que el auditor ha de planear, ejecutar y controlar su trabajo sin obedecer ni estar influido por los deseos del locatario (cliente), “sin subordinación jurídica” a este último (Spota, 1982). Su marco de actuación son las normas de auditoría vigentes, las disposiciones legales y disciplinarias aplicables y su criterio profesional. Nada más. Ello no quita, por el contrario, es conveniente conocer al cliente, su estilo y “ambiente” e interpretar sus aspiraciones de manera de encauzarlas si son equivocadas.

Estas dos condiciones definen lo que se denominaba en el antiguo Código Civil (CC) “locación de obra” y en el actual Código Civil y Comercial de la Nación (CCCN) se denomina “contrato de obra”. Por lo tanto, al cumplir con tales requerimientos, el contrato de auditoría ha sido considerado como “locación de obra” por distintos autores (Fowler Newton, 2009; Svidovsky, 1987; Tacsir, 1967, entre otros) para diferenciarla de la “locación de servicios”. Cabe notar que, en el contrato de obra, la parte prestadora, que en el CC de Vélez Sarsfield se denominaba locador, ahora se denomina contra-

tista o prestador y quien encarga los servicios u obras, que antes se llamaba locatario, ahora se denomina comitente. En términos del contrato de auditoría, este último es el cliente.

ALGUNAS PRECISIONES JURÍDICAS SOBRE LAS OBLIGACIONES

Las obligaciones de hacer

Los artículos 773 y 774 del CCCN, definen y precisan su naturaleza, a saber:

El art. 773 dice: “La obligación de hacer es aquella cuyo objeto consiste en la prestación de un servicio o en la realización de un hecho, en el tiempo, lugar y modo acordados por las partes.”

El art. 774, a su vez, consigna:

Prestación de un servicio. La prestación de un servicio puede consistir:

- a. en realizar cierta actividad, con la diligencia apropiada, independientemente de su éxito. Las cláusulas que comprometen a los buenos oficios, o a aplicar los mejores esfuerzos están comprendidas en este inciso;
- b. en procurar al acreedor un resultado concreto, con independencia de su eficacia;
- c. en procurar al acreedor el resultado eficaz prometido. La cláusula llave en mano o producto en mano está incluida en esta cláusula.

El informe del auditor sería asimilable, en el marco de un compromiso de auditoría, a una “cláusula llave o producto en mano”. Léase, informe del auditor para que con la aprobación del directorio de los estados contables objeto del examen sean entregados posteriormente a los diferentes usuarios de esa información (accionistas, organismos de control, fiscales, bancarios, etc.). Por lo tanto, se entiende que está comprendido en el inciso c) precedente.





Clasificación de las obligaciones de hacer

El mencionado art. 774 del CCCN permite distinguir entre supuestos de obligaciones de medios y de resultados:

- a. obligaciones de medios**, que son aquellas en las que el contratista se compromete a realizar la actividad con la debida diligencia y sus mejores esfuerzos (supuestos a y b, precedentes) y
- b. obligaciones de resultados**, son las que el contratista se obliga a rendir un resultado concreto eficaz (supuesto c).

La auditoría, por cuanto se ha demostrado que los factores clave que la informan son la independencia de criterio y la provisión de un resultado (informe), configura un contrato de obra. Por ello, sus menesteres han de categorizarse como una obligación de resultados (material o inmaterial). De tal modo, se distingue del contrato de servicios, pues este constituye una obligación de medios.

Para mayor claridad, nótese que en una obligación de medios el locador es quien da las instrucciones para lograr el servicio deseado, inclusive le indica procedimientos específicos que debe ejecutar acorde a sus necesidades, también puede fijar un tiempo de ejecución y su fecha. El prestador de servicio, a su vez, se compromete a cumplir con la actividad efectuando las debidas diligencias y a hacer sus mejores esfuerzos para satisfacer al locatario, aunque no asegura el éxito de su cometido. Son ejemplos de tales servicios el asesoramiento fiscal, económico, financiero, contable, etc. Como puede colegirse, no son servicios testimoniales o de aseguramiento como, entre otros, lo es la auditoría de estados financieros.

EL CONTRATO DE OBRA O SERVICIOS

El nuevo CCCN, como se mencionó, unifica la definición de los contratos del título. Al referirse a ambos contratos de obra o de servicios, llama a las partes contratista o prestador del servicio u obra (ex locador) al que ejecuta el servicio u obra y comitente (ex locatario) al que recibe estas prestaciones. Justamente, el art. 1251 del CCCN define ambos contratos en un solo texto, diciendo:

Hay contrato de obra o de servicios cuando una persona, según el caso el contratista o el prestador de servicios, actuando independientemente, se obliga a favor de otra, llamada comitente, a realizar una obra material o intelectual o a proveer un servicio mediante una retribución. El contrato es gratuito si las partes así lo pactan o cuando por las circunstancias del caso puede presumirse la intención de beneficiar.

Por lo indicado, cabe afirmar que la auditoría independiente de estados financieros surge de un contrato de obra y tiene como finalidad que el auditor (prestador), trabajando de acuerdo con las normas de auditoría vigentes, provea al comitente de un informe (resultado eficaz) sobre la razonabilidad de los estados financieros emitidos por este último de acuerdo con las normas contables aplicables de modo tal que pueda cumplir primordialmente con sus obligaciones legales y reglamentarias.

LAS FUNCIONES DE LA RESPONSABILIDAD CIVIL (CCCN)

Para adentrarse en el tema específico de este ensayo cabe considerar el análisis funcional de la responsabilidad civil del auditor. El CCCN prevé dos tipos de funciones y ciertos artículos que las explicitan:

La función resarcitoria

La función resarcitoria es la tradicional en el derecho argentino. Justamente el art. 1716 del CCCN la caracteriza diciendo: “La violación del deber de no dañar a otro, o el incumplimiento de una obligación, da lugar a la reparación del daño causado conforme a las disposiciones de este código”.

Daño resarcible

Tratado en el art. 1737 del CCCN, que lo define expresando: “Existe cuando se lesiona un derecho o un interés no reprochado por el ordenamiento jurídico, que tenga por objeto la persona, el patrimonio, o un derecho de incidencia colectiva” (por ejemplo, el medio ambiente, transparencia o confiabilidad de los mercados, etc.).





Repárese en este último tipo de derecho llamado de incidencia colectiva, pues puede estar estrechamente vinculado a la labor del auditor y, de conformidad con la función preventiva que se mencionará seguidamente, con el accionar de los organismos de control, *v. gr.* Comisión Nacional de Valores (CNV) y de tutela de la profesión, es decir, los consejos profesionales de ciencias económicas (CPCE).

La función preventiva

Del texto de los artículos 1708 y 1710 del CCCN, surge esta función que ha sido agregada en el nuevo Código. En síntesis, es el deber de toda persona humana o jurídica evitar causar un daño no justificado y adoptar todas las medidas razonables para evitar que se produzca un daño, disminuir su magnitud y no agravar el daño si este ya se produjo.

No es exigible la concurrencia de ningún factor de atribución de la responsabilidad, ya que el daño es presuntivo.

En relación con esta novedad, piénsese en el poder de policía que la Ley de Ejercicio de la Profesión de Contador Público (Ley 20488, en el ámbito nacional) les otorga a los CPCE (personas jurídicas paraestatales). Ese poder les exige el control del ejercicio profesional en beneficio de la comunidad. En el caso de la auditoría, un control esencial es el de los papeles de trabajo (documentación) del auditor, puesto que constituyen la prueba de la calidad y completitud del trabajo realizado y el soporte del informe en el que consta su opinión sobre la información examinada. Hoy este trabajo, con el detalle que se necesita, no se está realizando y una consecuencia no deseada es que la mala praxis no sea detectada y, de ocurrir, dañe la confianza de los mercados (derecho de incidencia colectiva).

El autor considera que esta omisión debe subsanarse, máxime cuando la FACPCE que agrupa y representa a los CPCE es integrante de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) y, como tal, debe cumplir con sus Declaraciones de Obligaciones de los Miembros, conocidas como SMO por sus siglas en inglés. Estas establecen la responsabilidad de los miembros sobre el control de calidad del trabajo del auditor.

Remedio a la lesión del derecho tutelado

Se obtiene mediante la acción judicial preventiva (art. 1711 del CCCN) que se otorga a toda persona que tenga un interés razonable en la prevención del daño (art. 1712 del CCCN) en virtud de una acción u omisión antijurídica que hace previsible la producción de un daño, su continuación o agravamiento. Para continuar la situación planteada anteriormente, supóngase que la CNV, en ejercicio de su función de control preventivo con el propósito de asegurar la transparencia de los mercados y ante potencial lesión de tal derecho de incidencia colectiva por mala praxis de auditores de sociedades reguladas, decide iniciar la citada acción judicial preventiva. En tal caso puede pensarse que podrían ser demandados los CPCE por omisión, ya que debieron implementar, realizar y controlar un sistema de gestión de la calidad del trabajo del auditor.

PRESUPUESTOS DE ATRIBUCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CIVIL

Las siguientes condiciones deben verificarse para reputar un hecho como dañoso:

- a. Un hecho o acto antijurídico (*v. gr.* incumplimiento de disposiciones legales).
- b. Un factor de atribución de la responsabilidad que puede ser:
 - **Objetivo:** p. ej. el incumplimiento del contrato de obra. No se requiere probar culpa o dolo del agente, sino solo el incumplimiento del contrato, tal como resulta en las obligaciones de resultado.
 - **Subjetivo:** p. ej. la omisión de la diligencia debida sea por culpa o dolo del agente cuando se trata de una obligación de medios, o sea hecha con imprudencia, negligencia o impericia, o, en caso de dolo, con intención de dañar.
- c. Un nexo de causalidad entre el acto antijurídico y el daño causado.
- d. La existencia de un daño resarcible.





LA RESPONSABILIDAD CONTRACTUAL DE LOS PROFESIONALES EN GENERAL Y DEL AUDITOR EN PARTICULAR

Cabe notar que el antiguo CC de Vélez Sarsfield no dedicaba normas específicas al tema siendo que la mayoría de los cambios en la materia obedecieron a desarrollos doctrinales luego tomados por la jurisprudencia (Vázquez Ferreyra, 2015) En cambio, el CCCN define la responsabilidad del profesional liberal en el art. 1768 que, en la parte pertinente, señala: “La actividad del profesional liberal está sujeta a las reglas de las obligaciones de hacer. La responsabilidad es subjetiva, excepto que se haya comprometido un resultado concreto”. Repárese en esta excepción.

En el caso de la auditoría de estados financieros, por todo lo analizado precedentemente, el auditor se compromete a un resultado concreto que, además, se considera eficaz, es decir su informe. Por lo tanto, constituye la excepción a la que se refiere el artículo 1768 citado.

Esta excepción produce que el factor de atribución de responsabilidad para el auditor sea, básicamente, objetivo.

Factores de atribución de la responsabilidad según el tipo de obligación

· En las obligaciones de medios el factor de atribución de responsabilidad será subjetivo. Esto significa que el demandante (aquel que sufrió el daño) es quien deberá demostrar el dolo o culpa del profesional en el hecho que supuestamente genera responsabilidad.

· En cambio, en las obligaciones de resultado el factor de atribución es objetivo. Esto supone que el mero incumplimiento del contrato acarreará responsabilidad profesional. Por lo tanto, en el caso de la auditoría de estados financieros, será el profesional el que tendrá la carga de la prueba para eximirse de la responsabilidad contractual por incumplimiento. Se anticipa que no será así en el caso de la responsabilidad extracontractual del auditor.

TIPOS DE RESPONSABILIDAD

Responsabilidad contractual del auditor

El incumplimiento de los términos del contrato de auditoría por el auditor, originado, por ejemplo, en la falta de entrega del informe, o la emisión de un informe formalmente defectuoso o inhábil, por haber sido emitido fuera del plazo o del lugar acordados, etc. genera la obligación de resarcirle los daños ocasionados al contratista (cliente del auditor).

Dado que se trata de un factor de atribución de la responsabilidad de tipo objetivo, para eximirse de ella el auditor debe probar la interrupción del nexo causal entre el daño alegado y el hecho u omisión atribuidos al auditor.

En este sentido debe probar que medió una causa ajena: por ejemplo, un caso fortuito (*v. gr.* enfermedad incapacitante) o el hecho de un tercero por quien no debe responder (p. ej., el Aislamiento Social Preventivo Obligatorio –ASPO– por la pandemia de COVID dictado por el gobierno), o bien, por acciones u omisiones de la propia víctima (no entrega información para efectuar el trabajo de auditoría).

Responsabilidad extracontractual del auditor

La responsabilidad extracontractual no deriva de un contrato y se genera frente a terceros no clientes, con quienes nunca contrató el auditor, pero al ser los usuarios de su trabajo la actividad del profesional puede producirles un daño resarcible.

En el ámbito de la responsabilidad extracontractual del auditor no existe responsabilidad objetiva, dado que los perjudicados serían terceros no clientes frente a los cuales el auditor no ha comprometido ningún resultado concreto tal como lo requiere el art. 1768 del CCCN. Rige aquí, entonces, el principio general de atribución de la responsabilidad aplicable para los profesionales liberales, es decir, el factor subjetivo.

Por ello solo le será atribuible la responsabilidad siempre que exista dolo o culpa del auditor en la prestación del servicio que originó la emisión del informe incorrecto sobre la base del cual ese tercero alega haber sufrido un daño resarcible. Y, en tal caso, son los terceros perjudicados quienes deben probar la existencia de los factores subjetivos de atribución de responsabilidad: la culpa o el dolo del auditor.





Al respecto, el art. 1724 del CCCN señala:

La culpa consiste en la omisión de la diligencia debida según la naturaleza de la obligación y las circunstancias de las personas, el tiempo y el lugar. Comprende la imprudencia, la negligencia y la impericia en el arte o profesión. El dolo se configura por la producción de un daño de manera intencional o con manifiesta indiferencia por los intereses ajenos.

CONSECUENCIAS DE LA RESPONSABILIDAD CONTRACTUAL Y EXTRA CONTRACTUAL DEL AUDITOR

· Valoración de la conducta por su estado profesional
Dado que el auditor para realizar su actividad tiene un título universitario profesional, que en la República Argentina es suficiente prueba de conocimientos y pericia especial, su conducta será valorada y juzgada a la luz del estándar establecido en el art 1725 del CCCN que indica lo siguiente: “Cuanto mayor sea el deber de obrar con prudencia y pleno conocimiento de las cosas, mayor es la diligencia exigible al agente y la valoración de la previsibilidad de las consecuencias”.

· Alcance de la responsabilidad. Consecuencias inmediatas y mediatas

El art. 1726 del CCCN eliminó la distinción existente en el viejo CC de los efectos jurídicos de la responsabilidad contractual y extracontractual.

Así, entonces, dice que “son reparables las consecuencias dañosas que tienen nexo adecuado de causalidad con el hecho productor del daño. Excepto disposición legal en contrario, se indemnizan las consecuencias inmediatas y las mediatas previsibles” (CCCN, art. 1726).

El art. 1727 del CCCN dice:

Las consecuencias de un hecho que acostumbran a suceder según el curso natural y ordinario de las cosas se llaman en este Código “consecuencias inmediatas”. Las consecuencias que resultan solamente de la conexión de un hecho con un acontecimiento distinto se llaman “consecuencias mediatas”. Las consecuencias mediatas que no pueden preverse se llaman “consecuencias casuales”.

Los ejemplos que siguen pueden clarificar la cuestión.

Una consecuencia inmediata derivada de la emisión de un informe de auditoría defectuoso que podría generar responsabilidad profesional sería la aprobación de distribución de dividendos por parte de la asamblea de accionistas basada en un estado de resultados con errores significativos que debieron ser técnicamente detectados por el auditor y que, por lo tanto, no fueron corregidos ni mencionados en su informe. Este caso revela una consecuencia inmediata, porque, según el curso natural y ordinario de las cosas, es exigido por ley y, por lo tanto, habitual que los accionistas de una sociedad estén habilitados para votar las distribuciones de las utilidades que arrojan solo sus estados financieros auditados.

Una consecuencia mediata podría ser la obtención de un préstamo por parte de una sociedad que presente al prestamista unos estados financieros auditados e informados que contienen errores significativos no advertidos por el auditor y, por ende, no expuestos adecuadamente en el informe de auditoría correspondiente. Sería mediata por derivar de un estado financiero erróneo frente a un hecho distinto (el préstamo) que no ocurre normalmente conforme el curso natural y ordinario de las cosas. Pues, no todos piden asistencia financiera a un prestamista y no necesariamente para otorgar un crédito este último le exija los estados contables dictaminados por un contador público. Será o no previsible y generará o no responsabilidad de auditor en la medida en que este haya podido prever o debido prever esa circunstancia.

· Prescripción liberatoria del reclamo por daños

De acuerdo con lo previsto en el artículo 2561 del CCCN el reclamo del resarcimiento de daños derivados de la responsabilidad civil tanto contractual como extracontractual prescribe a los tres años. Conforme con el artículo 2554 el cómputo “del plazo de prescripción comienza el día en que la prestación es exigible”.





CONCLUSIONES

De acuerdo con los objetivos planteados en la introducción, este trabajo ha sostenido que la naturaleza jurídica del contrato de auditoría y los caracteres distintivos de esta labor profesional son básicos para definir la responsabilidad civil del auditor. En cuanto a la naturaleza del contrato, se ha concluido que se trata de un contrato de obra que provee al comitente como resultado un producto, el informe del auditor, hábil para que el contratista cumpla con las disposiciones legales y reglamentarias que le atañen.

La obligación asumida contractualmente por el auditor califica como obligación de hacer y en particular se distingue como “de resultados”. A ser una obligación de resultados, el factor de atribución de la responsabilidad del auditor es objetivo, en cuanto se refiere al contratante o comitente y, por lo tanto, para que el auditor se libere de la responsabilidad de cumplimiento del contrato solo debe probar la interrupción del nexo causal entre el daño alegado y el hecho atribuido al auditor. Por ejemplo, probar que no pudo cumplir con la entrega del informe en el debido tiempo y lugar por impedimentos de terceros o del propio comitente.

Por el contrario, si terceros usuarios de su informe, pero no contratantes, reclamaran al auditor una indemnización por su mala praxis, el factor de atribución de responsabilidad sería subjetivo y, por lo tanto, serían los demandantes los obligados a probar la existencia de dolo o culpa en el accionar del auditor.

Adicionalmente, cabe consignar que debido a la formación profesional del auditor la ley le exige una mayor diligencia y previsibilidad de las consecuencias de su labor respecto de un individuo común. Asimismo, si se demuestra que el auditor resulta potencialmente imputable responde tanto por las consecuencias mediatas e inmediatas de sus acciones sin distinción. Por último, la Ley determina que la prescripción de la acción de daños contra el auditor, con independencia de que el reclamante fuere el contratista o terceros usuarios, prescribe a los tres años a contar desde que la prestación sea exigible.

REFERENCIAS

- Fowler Newton, E. (2009). *Tratado de Auditoría* (4ª ed.). La Ley.
- Spota, A. (1982). *Tratado de Locación de Obra* (Vol. 1). Depalma
- Svidovsky, M. (1987). *Contrato de Auditoría* (Informe N° 8). CECYT, FACPCE.
- Tacsir, A. (1969). ¿Es susceptible el contrato de auditoría de ser calificado como como locación de obra? *Revista de Ciencias Económicas*, 5, 481. y siguientes, Buenos Aires, octubre-diciembre 1969, citado por Fowler Newton, E. en *Tratado de Auditoría* (2009).
- Vázquez Ferreyra, R. A. (2015). *La responsabilidad civil del profesional en el nuevo Código*. La Ley.

