



Munich Personal RePEc Archive

About the contractual responsibility of the external auditor of financial statements

Collacciani, Hugo and Carrica, Juan Manuel and López
Aranguren, Jorge Luis

Universidad Nacional de La Plata

8 October 2008

Online at <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/12468/>

MPRA Paper No. 12468, posted 02 Jan 2009 16:59 UTC

XXIX JORNADAS UNIVERSITARIAS DE CONTABILIDAD

ÁREA TÉCNICA

TEMA: NORMAS CONTABLES PROFESIONALES - El futuro de las normas contables locales

“ACERCA DE LA RESPONSABILIDAD CONTRACTUAL DEL AUDITOR EXTERNO DE ESTADOS CONTABLES”*

AUTORES

Collacciani, Hugo	Antigüedad docente: 5 años
Carrica, Juan Manuel	Antigüedad docente: 1 año
López Aranguren, Jorge Luis	Antigüedad docente: 4 años

Auxiliares Docentes

Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Nacional de La Plata

BAHÍA BLANCA, 8, 9 Y 10 DE OCTUBRE DE 2008

* Mención en el Premio “Dr. Domingo A. Garibotti”

Esta obra está licenciada bajo una Licencia Atribución-No Comercial-Compartir Obras Derivadas Igual 2.5 Argentina de Creative Commons. Para ver una copia de esta licencia, visite <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/2.5/ar/>

RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivos:

- Exponer las características de la responsabilidad civil contractual a la que está potencialmente expuesto el auditor externo de Estados Contables;
- Determinar las consecuencias prácticas que se deslindan de ella; y
- Lograr una vinculación entre el conocimiento jurídico del tema y sus aplicaciones en contabilidad y auditoría.

Por lo tanto, no nos ocuparemos –entre otras cosas– de:

- Otros tipos de responsabilidad a los que podría estar expuesto el auditor (penal, profesional, etc.); o
- La responsabilidad civil extracontractual, que podría establecerse entre el auditor y terceros ajenos al contrato de auditoría.

El estudio adecuado de estas cuestiones permitirá liberarse de responsabilidad al auditor que realice su labor de acuerdo al standard profesional, mientras que permitirá saber en qué casos procede la condenación de aquel que actúa por fuera de las fronteras admitidas.

Se postula que la cuestión debe estudiarse a la luz de la teoría general de la responsabilidad civil. En efecto, luego de analizar los presupuestos comunes a todo juicio civil de reproche de conducta, se toma la vía contractual que es la que determinará los derechos y obligaciones existentes entre el auditor externo de estados contables y su cliente.

Se advierte, asimismo, de los peligros de realizar un análisis *a priori* del tema, quedándose en el nivel de la tipicidad contractual, sin detenerse a considerar la naturaleza de las prestaciones a las que efectivamente se obliga el auditor. Se explicita que es necesario rehuir a discusiones bizantinas acerca de la tipicidad contractual que desconozcan, al mismo tiempo, el análisis jurídico correspondiente acerca de quién, a qué, cuándo, cómo y por qué se obligan los auditores.

De esta manera, a través de la clasificación de las obligaciones en de medios y de resultado y de la exposición de una teoría de las obligaciones de hacer, se clarifica el universo obligacional y se propone que las obligaciones del auditor son de medios (en principal medida) y que él se compromete a realizar una “buena obra técnica” –el dictamen–. En ambos casos hay imputación subjetiva: se debe comparar el accionar del auditor contra el standard profesional adecuado para determinar si ha incurrido en culpa.

Este enfoque permite explicitar las complicaciones que puede acarrear al auditor el partir de la conceptualización de su contrato como locación de obra. Efectivamente, tradicionalmente se asocia a este tipo de contratos obligaciones de resultado, por lo que el juzgamiento del accionar del auditor será mucho más duro que en el caso de las obligaciones de medio, permitiendo la sola defensa del caso fortuito.

Creemos que los avances conceptuales realizados por la doctrina contable en pos de una delimitación adecuada de la labor del auditor se conllevan mucho mejor con la descripción de una obligación de medios que de resultado. En efecto, la mención de la “razonabilidad”, el abandono del uso de la palabra “certificación” a favor de “informe breve” y demás precisiones apuntan a señalar una realidad: la veracidad o exactitud del contenido del dictamen resulta aleatoria, contingente, potencial o eventual. Cargar al auditor con una obligación de resultado equivale a exigir *certeza* a la información contenida en su dictamen, y ello escapa, de ordinario a sus posibilidades.

Introducción

El presente trabajo tiene como objetivos:

- Exponer las características de la responsabilidad civil contractual a la que está potencialmente expuesto el auditor externo de Estados Contables;
- Determinar las consecuencias prácticas que se deslindan de ella; y
- Lograr una vinculación entre el conocimiento jurídico del tema y sus aplicaciones en contabilidad y auditoría.

Por lo tanto, no nos ocuparemos –entre otras cosas– de:

- Otros tipos de responsabilidad a los que podría estar expuesto el auditor (penal, profesional, etc.); o
- La responsabilidad civil extracontractual, que podría establecerse entre el auditor y terceros ajenos al contrato de auditoría.

Hay que hacer notar que el desarrollo será eminentemente jurídico, en atención a los objetivos fijados. Somos conscientes de que ello no es común en nuestro ámbito, pero de ahí nuestra intención: acercar el análisis jurídico para la resolución de los problemas cotidianos de los auditores.

Sucede que cuando se habla de responsabilidad muchas veces se alude a diferentes conceptos. En efecto, la responsabilidad es estudiada por diversos campos del conocimiento: la ética, la antropología, la sociología, etc. En este trabajo nos interesa el concepto jurídico de responsabilidad: será, en definitiva, el que permitirá recurrir a los tribunales de justicia para resarcirse de un daño.

Cuando el auditor se encuentra demandado, debe recurrir al Derecho para defenderse en el tribunal. Los conceptos de la filosofía práctica no le servirán para ello. Puede argüirse que esto es labor de su abogado, no del auditor; pero esto, más allá de ser relativamente certero, no quita utilidad al enfoque propugnado. Al auditor le es sumamente provechoso conocer cuales son sus derechos y obligaciones. Ello le permite realizar sus tareas conforme a la técnica que conoce pero también conforme al derecho, acumular pruebas que permitirán reconstruir el camino andado, etc. Este no es un enfoque que nos sea ajeno a los Contadores Públicos, en efecto, nuestra profesión muestra variados ejemplos de interrelación entre el Derecho y nuestra disciplina.

El estudio adecuado de estas cuestiones permitirá liberarse de responsabilidad al auditor que realice su labor de acuerdo al standard profesional, mientras que permitirá saber en qué casos procede la condenación de aquel que actúa por fuera de las fronteras admitidas. Efectivamente, desconocer esas fronteras puede hacer que muchos buenos auditores se encuentren fuera de ellas involuntariamente, mientras que permite a los malos auditores diluir su merecida responsabilidad. Todo esto produce seguridad jurídica, transmitiendo al público inversor confianza en la labor del auditor y fomentando un clima propicio a la inversión: cuando las reglas son claras y se aplican adecuadamente ganan quienes deben ganar y pierden quienes deben perder. Cuando las reglas no son claras y el clima está enrarecido, sucede lo contrario.

Por último cabe hacer notar que se presenta una materia extensísima en un espacio reducido. Ello trae como consecuencia que muchos temas se hayan dejado de lado y que otros se encuentren defectuosamente tratados. Pretendemos liberarnos de parte de esta responsabilidad citando bibliografía de gran calidad, a la cual es posible remitirse para completar los huecos aludidos. Al mismo tiempo es necesario precisar que las citas a la literatura contable y de auditoría son escasas, como el tratamiento dado a los conceptos propios a ellas. Esto es así porque entendemos que son conceptos y trabajos ampliamente conocidos por los Contadores Públicos y que poco o nada podemos sumar a sus desarrollos.

El éxito de nuestra misión depende, entonces, de haber podido o no extraer en forma adecuada las contribuciones que la ciencia jurídica puede hacer al tema.

Responsabilidad Civil

Responder significa dar cada uno cuenta de sus actos¹. “Responder civilmente *latu sensu*, es el deber de resarcir los daños, ocasionados a otros, por una conducta lesiva antijurídica”².

La responsabilidad es la obligación de reparar un daño causado por un obrar contrario a derecho; intentando borrar sus consecuencias. “Importa un deber que, como respuesta adecuada, soporta quien ha causado un daño, perjuicio o detrimento. El responsable tiene que indemnizar a la víctima.”³

Se parte de la idea de que el daño es un disvalor, un mal, algo que nos reduce; nos quita algo que era nuestro, de lo cual gozábamos o nos aprovechábamos.

La obligación de reparar nace cuando alguien es perjudicado como consecuencia de la violación de un deber jurídico preexistente; ya que los individuos están sometidos a un orden jurídico, con el doble alcance de observar el deber de cumplir las normas o de atenerse a las consecuencias derivadas del incumplimiento, que consiste en este caso en la indemnización de los daños y perjuicios⁴.

Una definición descriptiva de la responsabilidad civil requiere hacer mención de sus presupuestos –o elementos, o requisitos–:

- a) Antijuridicidad;
- b) Daño;
- c) Relación de causalidad;
- d) Factor de atribución⁵.

Algunos autores agregan un quinto presupuesto: la autoría⁶. Otros autores no lo incluyen dentro de los presupuestos de la responsabilidad civil dado que lo consideran perteneciente a la parte general del derecho, dado que el derecho implica conducta humana⁷. Más allá de que se adhiera a una u otra postura, el análisis de la autoría del hecho dañoso nos lleva a realizar las siguientes consideraciones: por un lado, es interesante en lo que respecta al tema en estudio evaluar si se trata de una acción positiva o negativa; adelantamos desde ya que en el campo obligacional, que es el que a nosotros nos interesa, se tratará generalmente de acciones negativas (omisiones)⁸. Por otro lado, no es tan interesante el análisis pormenorizado de los casos dudosos de autoría (actos reflejos, instintivos o habituales), dado que normalmente estarían fuera del campo de nuestro estudio (responsabilidad civil nacida por incumplimiento de un contrato de auditoría).

Analizaremos seguidamente cada uno de los presupuestos en forma somera.

a) Antijuridicidad

Un acto es antijurídico cuando es contrario a derecho. Con el fin de juzgar la disconformidad entre la conducta y el derecho, es necesario considerar al ordenamiento jurídico como un todo coherente, ya que “no es posible admitir que un acto sea, al mismo tiempo, tanto lícito como ilícito en sí propio”⁹.

¹ Jorge Bustamante Alsina, Teoría General De La Responsabilidad Civil, 9 ed. (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2007). p. 71.

² Marcelo J. López Mesa, Responsabilidad De Los Profesionales En Ciencias Económicas, 1 ed. (Buenos Aires: La Ley, 2005). p. 6.

³ Jorge Mosset Iturraspe, "Introducción a La Responsabilidad Civil," Responsabilidad Civil, ed. Jorge Mosset Iturraspe, 1 ed., Responsabilidad Civil (Buenos Aires: Hammurabi, 1997). p. 21.

⁴ Pedro N. Cazeaux y Félix A. Trigo Represas, Derecho De Las Obligaciones, 3 ed., vol. IV, V vols. (La Plata: Platense, 1994). p. 485.

⁵ Bustamante Alsina, Teoría General De La Responsabilidad Civil p. 108.

⁶ Jorge Mosset Iturraspe, Responsabilidad Por Daños, 1 ed., vol. I, X vols. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). p. 43.

⁷ Félix A. Trigo Represas y Marcelo J. López Mesa, Tratado De La Responsabilidad Civil, 1 ed., vol. I, V vols. (Buenos Aires: La Ley, 2004).

⁸ Mosset Iturraspe, Responsabilidad Por Daños p. 44.

⁹ Mosset Iturraspe, Responsabilidad Por Daños, 1 ed., vol. I, X vols. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). p. 57.

Hay que mencionar que la antijuridicidad de la que nos ocupamos es la que conlleva la obligación de resarcir los daños causados. Quedan fuera de nuestro análisis, por tanto, aquellos actos que, siendo antijurídicos, merecen otro tipo de sanción: divorcio, caducidad de un derecho, etc.

Cuando la acción se encuentra expresamente prohibida por la ley estamos hablando de "ilegalidad": la antijuridicidad formal. Sin embargo, junto a las prohibiciones expresas, encontramos las que se desprenden de los principios que sostienen el orden público: político, social y económico, las buenas costumbres, etc.: se trata de la antijuridicidad material.

Resumiendo: "la acción será antijurídica, creemos, cuando infrinja los mandatos o prohibiciones del ordenamiento jurídico, cuando viole una norma de deber destinada a la protección de los intereses. El juzgador tendrá en cuenta, en consecuencia, a más de los dictados de la ley, los del orden público y las buenas costumbres."¹⁰

Agrega Mosset Iturraspe que la realidad del mundo actual lleva a enfatizar la inexistencia de un "derecho a dañar" y, por tanto, la consideración de que todo daño es injusto. La excepción estaría dada por las causas de justificación.

"Las causas de justificación producen que, en determinados supuestos, la invasión de la esfera jurídica de un tercero que cause daño pueda no generar la obligación de reparación a cargo del autor del perjuicio."¹¹ Desde ya debemos diferenciar el acto justificado, que es objetivamente lícito, de otras figuras afines (inimputabilidad, inculpabilidad, etc.). La doctrina generalmente incluye dentro de las causales de justificación a las siguientes: obediencia debida, legítima defensa, estado de necesidad, autoayuda, ejercicio de un derecho, autorización del perjudicado.¹² En cuanto al último supuesto, si bien se discute en doctrina si es realmente una causa de justificación que convierte en lícito el acto por voluntad del damnificado, o si el acto sigue siendo ilícito e imputable, pero se impide por esa vía la sanción¹³; ello no obsta a que sea el más importante para nuestro estudio. En efecto, las cláusulas limitativas de responsabilidad, que son como se plasma la autorización del perjudicado, juegan un papel relevante en el contrato de auditoría

Nuestro ordenamiento jurídico distribuye el tratamiento de la conducta deficiente en dos regímenes distintos:

- Responsabilidad contractual, cuando el daño es producido a raíz de la ejecución de una determinada obligación; y
- Responsabilidad extracontractual, cuando es producido en trasgresión del deber genérico de no causar daño a los otros (*alterum non laedere*).

Cuando la responsabilidad civil es contractual, la antijuridicidad resulta de la trasgresión de obligaciones pactadas en un convenio previamente concluido entre las partes, que tiene fuerza de ley para ellos y forma parte del ordenamiento jurídico, aunque su obligatoriedad esté circunscripta a las partes contratantes.¹⁴

En el segmento de la responsabilidad de los profesionales, la antijuridicidad puede producirse también por infracción a las normas relativas al ejercicio de la profesión de que se trate. Es por ello que es necesario tener en cuenta una pirámide jurídica completa, que comience en la Constitución Nacional y los tratados internacionales y culmine en las normas que posean la más mínima virtualidad jurídica posible. Esta pirámide jurídica no se ha presentado claramente hasta el momento en el segmento correspondiente a los profesionales en ciencias económicas en general y a los auditores en particular.

b) Daño

¹⁰ Mosset Iturraspe, Responsabilidad Por Daños, 1 ed., vol. I, X vols. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). p. 75.

¹¹ Cazeaux y Trigo Represas, Derecho De Las Obligaciones p. 743.

¹² Mosset Iturraspe, Responsabilidad Por Daños pp. 76-90; Bustamante Alsina, Teoría General De La Responsabilidad Civil p. 160.

¹³ Cazeaux y Trigo Represas, Derecho De Las Obligaciones p. 743.

¹⁴ López Mesa, Responsabilidad De Los Profesionales En Ciencias Económicas p. 60.

El daño es el presupuesto central de la responsabilidad civil. La acción antijurídica imputable no es punible si no ocasiona un daño.¹⁵

“Si en derecho civil hablamos de responsabilidad civil, circunscribimos esta noción al deber que tienen los hombres de dar cuenta de sus actos cuando ellos se traducen en un daño material, o sea susceptible de valor económico; bien entendido que la noción de responsabilidad abarca un sector más amplio en el ámbito de la moral y del derecho.

Con este enfoque, no hay responsabilidad civil si no hay daño causado, es decir que no se puede imponer la sanción resarcitoria donde no hay daño que reparar. El daño es un elemento del acto ilícito sin el cual no existe la responsabilidad civil.”¹⁶

El daño significa el menoscabo que se experimenta en el patrimonio por el detrimento de los valores económicos que lo componen (daño patrimonial) y también la lesión a los sentimientos, el honor o a las afecciones legítimas (daño moral).¹⁷

“Tradicionalmente la doctrina especializada ha mencionado tres requisitos que ha de reunir el daño patrimonial, para que el mismo resulte jurídicamente indemnizable: que sea cierto, personal del accionante, y que resulte de la lesión de un derecho subjetivo o interés legítimo jurídicamente protegido.”¹⁸

Según que los daños se originen en la inejecución de un contrato o en un acto ilícito, se puede arribar a una clasificación que contemple las clases de daño exclusivas de cada tipo de responsabilidad y las comunes a ambas. Nosotros solo abordaremos las relacionadas con nuestro estudio¹⁹.

Daños en la responsabilidad contractual

Daño compensatorio y daño moratorio

Daño compensatorio es el ocasionado por el incumplimiento; el mismo supone que la obligación principal ha quedado sin cumplir definitivamente o ha sido ejecutada en forma imperfecta o parcial.

A diferencia de éste, el **daño moratorio** implica la falta de satisfacción oportuna de la obligación. En el daño moratorio el resarcimiento moratorio, tiene dos objetivos: sancionar el retardo en el cumplimiento del deudor y proporcionar al acreedor el equivalente de la ventaja que debía obtener del cumplimiento temporáneo de la obligación; este resarcimiento se acumula al objeto de la prestación y constituye un accesorio de la obligación primitiva.

Daño común y daño particular o propio

El **daño común** es el que habría experimentado cualquier persona con motivo del incumplimiento de la obligación.

Daño particular o propio es el que perjudica al acreedor por sus condiciones especiales o por su situación singular; jurisprudencialmente se lo ha definido como aquel que sufre exclusivamente una persona determinada por las circunstancias que a ella le atañen.

Daño intrínseco y daño extrínseco

Daño intrínseco es el que afecta al bien objeto de la obligación. Jurisprudencialmente se ha expuesto a su respecto que el concepto de daño intrínseco ("necesario" en los términos del art. 520, Cód. Civil), va más allá del meramente sufrido en el objeto de la prestación debida, comprendiendo en general a todo aquél que afecta el contenido de la relación contractual, a todo lo que expresa o tácitamente forma parte de la trama obligacional del convenio, a todo lo que no está fuera de él.

¹⁵ Mosset Iturraspe, *Responsabilidad Por Daños* p. 251.

¹⁶ Bustamante Alsina, *Teoría General De La Responsabilidad Civil* pp. 159-160.

¹⁷ Bustamante Alsina, *Teoría General De La Responsabilidad Civil*, 9 ed. (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2007). p. 169.

¹⁸ Trigo Represas y López Mesa, *Tratado De La Responsabilidad Civil* p. 412.

¹⁹ Seguimos –por considerarlos excelentes– la clasificación y el desarrollo llevados a cabo en: Trigo Represas y López Mesa, *Tratado De La Responsabilidad Civil*, 1 ed., vol. I, V vols. (Buenos Aires: La Ley, 2004). pp. 445-479.

Daño extrínseco es el que no se limita al objeto de la obligación sino que repercute en los demás bienes del acreedor.

Daños comunes a ambas responsabilidades

Daño mediato e inmediato

Daño inmediato es el que resulta como consecuencia de un hecho dado, según el curso natural y ordinario de las cosas (art. 901 C.C.).

Daño mediato es el que resulta como consecuencia de la conexión de un hecho dado con un acontecimiento distinto.

Daño actual y futuro

Daño actual: es, el daño, menoscabo o perjuicio que emana de un hecho ya acontecido y que ha producido todas sus consecuencias, bien definidas y perfiladas, al momento de reclamarse la indemnización.

Daño futuro: *Daño futuro propiamente dicho:* en este supuesto se trata de un hecho ocurrido pero cuyas consecuencias dañosas no han cerrado aún todo su ciclo, y se sabe que, de acuerdo al curso natural y ordinario de los acontecimientos, en el futuro aumentarán sus repercusiones perjudiciales; en cuyo caso estas consecuencias futuras son indemnizables. *Daño hipotético o eventual:* Cuando al momento de reclamarse la indemnización, no se ha producido aún el hecho dañoso y lo que hay es solamente una posibilidad de que el mismo acontezca, en cuyo caso no se tiene derecho a reclamar indemnización alguna.

Daño patrimonial y daño extrapatrimonial o daño material y daño moral

El **daño patrimonial** es el que sufre el perjudicado en la esfera de su patrimonio, entendido como conjunto de bienes y derechos de naturaleza patrimonial; son daños evaluables económicamente por referencia al valor que el bien dañado tiene en el mercado cuando el daño se ha causado.

Daño patrimonial o material

Se ha dicho judicialmente que el daño material que menoscaba el patrimonio de una persona, como conjunto de valores económicos, y que por lo tanto es susceptible de apreciación pecuniaria, se exterioriza de dos modos:

- 1) como **daño emergente**, o sea como pérdida o disminución de valores económicos ya existentes, es decir como empobrecimiento del patrimonio; y
- 2) como **lucro cesante**, por la frustración de ventajas económicas esperadas, lo que implica una pérdida del enriquecimiento patrimonial previsto.

El daño emergente

El daño emergente se refiere al costo de la reparación necesaria del daño causado y a los gastos en los que se ha incurrido con ocasión del perjuicio.

Son los gastos ocasionados o que se vayan a ocasionar, como consecuencia del evento dañoso y que el perjudicado -o un tercero- tiene que asumir.

El lucro cesante

El daño patrimonial consistente en un lucro cesante se configura como la ganancia dejada de obtener o la pérdida de ingresos, como consecuencia directa e inmediata del hecho lesivo.

El lucro cesante traduce la frustración de un enriquecimiento patrimonial: a raíz del hecho lesivo se impide a la víctima que obtenga determinados beneficios económicos; el lucro cesante es la ganancia de que fue privado el damnificado.

La pérdida de chance

El daño por pérdida de chance u oportunidad de ganancia consiste en que el perjudicado pierde la posibilidad o expectativa de conseguir o tener un bien, material o inmaterial.

La indemnización deberá ser de la chance misma, y no de la ganancia probable.²⁰

Daño extrapatrimonial o moral

²⁰ Bustamante Alsina, *Teoría General De La Responsabilidad Civil* p. 179.

El daño moral es, en términos generales, aquella especie de agravio implicado con la violación de alguno de los derechos personalísimos, o sea de esos derechos subjetivos que protegen como bien jurídico las "facultades" o "presupuestos" de la personalidad: paz, la tranquilidad de espíritu, la vida íntima o el derecho de "privacidad" (art. 1071 bis, incorporado al Cód. Civ. por la ley 21.173), la libertad individual, la integridad física, etcétera, todo lo cual puede resumirse conceptualmente como la "seguridad personal"; y el honor, la honra, los sagrados afectos, etcétera; o sea, en una palabra, lo que se conoce como "afecciones legítimas" (primitivo texto del art. 1078 del Cód. Civ. antes de su reforma por la ley 17.711).

c) *Relación de causalidad*

La acción antijurídica no es punible si no media entre el hecho imputable y el daño una relación de causalidad. La medida del resarcimiento a cargo del responsable habrá de resultar de la propia extensión de las consecuencias dañosas derivadas de su proceder, vale decir que puedan ser tenidas como "efectos" provocados o determinados por su conducta, la que entonces deviene así a ser su "causa".²¹

La relación de causalidad es un problema del Derecho, pero también es un problema científico y filosófico. El Derecho se deberá encargar de delimitar el criterio de causa que es útil para sus fines.

La cuestión que se plantea es cuándo un hecho es causa de un daño; causa para el derecho. El problema de la relación de causalidad se vincula con la imputación física de las consecuencias del obrar humano, sobre una base objetiva que margina la intención del agente.²²

El criterio del Codificador sobre el tema no fue hacer responsable al agente por todo el daño, sin límite, hasta el fin de la cadena de causa-efecto. En lugar de ello se ocupó de poner topes a la causalidad física. De esta manera, el Código brinda una base para distinguir entre "causalidad física" y "causalidad jurídica", y es la previsibilidad. Parte de la existencia de "condiciones necesarias", y con la directiva de la previsibilidad del resultado de las consecuencias posibles, selecciona las imputables. El criterio de previsibilidad, interpretado en forma objetiva, se equipara al de probabilidad del resultado, siempre tomando en consideración un pronóstico objetivo retrospectivo.²³

Las *consecuencias inmediatas* son imputables porque acostumbran suceder "según el curso natural y ordinario de las cosas" (art. 901). Las *consecuencias mediatas* –que resultan solamente de la conexión de un hecho con un acontecimiento distinto– son también imputables al autor del hecho cuando las hubiere previsto o haya podido preverlas (art. 904). "El examen retrospectivo descubre a un observador medio, con mayor o menor sagacidad según las circunstancias (art. 902), la probabilidad del evento, su previsibilidad."²⁴ Finalmente, las consecuencias *puramente casuales* también se imputan al autor del hecho "cuando debieron resultar, según las miras que se tuvo al ejecutar el hecho". "No es ya la previsibilidad objetiva, [...] sino una previsibilidad subjetiva que toma en consideración la «condición especial o la facultad intelectual de una persona determinada», el agente."²⁵

d) *Factor de atribución*

"El hecho dañoso provoca, tácticamente, la lesión a un sujeto; frente a este fenómeno, el Derecho se pregunta si es justo que el daño quede a cargo de quien de hecho lo ha sufrido, o si por el contrario, debe desplazar sus consecuencias económicas a otra persona. Si no es justo, impone la obligación de responder; la razón por la cual produce tal desplazamiento es lo que denominamos factor de atribución."²⁶

²¹ Cazeaux y Trigo Represas, Derecho De Las Obligaciones p. 759.

²² Mosset Iturraspe, Responsabilidad Por Daños p. 214.

²³ Mosset Iturraspe, Responsabilidad Por Daños, 1 ed., vol. I, X vols. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). p. 217.

²⁴ Mosset Iturraspe, Responsabilidad Por Daños, 1 ed., vol. I, X vols. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). p. 218.

²⁵ Mosset Iturraspe, Responsabilidad Por Daños, 1 ed., vol. I, X vols. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). p. 218.

²⁶ Aída Kemelmajer de Carlucci y Carlos Parellada, "Los Factores Subjetivos De Atribución," Responsabilidad Civil, ed. Jorge Mosset Iturraspe, 1 ed., Responsabilidad Civil (Buenos Aires: Hammurabi, 1997). p. 141.

Los factores de atribución se clasifican en subjetivos y objetivos. Los factores objetivos consideran la reprochabilidad de la conducta del sujeto dañador, sea porque obró descuidadamente (culpa) o porque lo hizo con intención dañina (dolo).

Los factores objetivos son los que no tienen en consideración esa reprochabilidad sino alguna otra razón por la cual es justo provocar el desplazamiento; para ello el legislador tiene en cuenta valoraciones sociales, económicas, políticas, etc.²⁷

Esta es una breve descripción de la teoría general de la responsabilidad civil. Existen innumerables temas no contemplados dada la naturaleza de este trabajo. Teniendo esto en cuenta, nos adentraremos en aquella rama de la responsabilidad civil que es objeto de nuestro estudio: la responsabilidad contractual.

Responsabilidad Contractual

Como ya dijimos, hay responsabilidad contractual siempre que el ilícito se configure por el incumplimiento de una obligación preexistente²⁸.

Nótese que nace responsabilidad contractual del incumplimiento de *cualquier* obligación, sea cual fuere su causa fuente: la voluntad unilateral, la ley, el abuso del derecho, etc. Más allá de esto, la responsabilidad contractual *propia* nace del incumplimiento de un contrato, incumplimiento que impide la satisfacción del contratante-acreedor.²⁹

“Ese contrato, que incumplido origina la responsabilidad civil, debe ser:

1. Un negocio existente, celebrado, provisto del *animus negotii contrahendi*;
2. un acuerdo válido, perfeccionado conforme a Derecho, provisto de todos los elementos esenciales;
3. del cual nace la obligación, una o varias, expresamente pactada o implícita o virtual;
4. incumplida o insatisfecha, por el contratante deudor, con daño para el cocontratante acreedor.”³⁰

Se trata de un ámbito de responsabilidad específico, donde campean el débito o relación de deuda y la relación de responsabilidad. En lo extracontractual se tiene solamente la relación de responsabilidad.³¹ La responsabilidad contractual queda, de este modo, enfocada en la protección de un bien jurídico: el crédito.³²

El incumplimiento contractual puede tener como origen el incumplimiento de una obligación específica cuya prestación de dar, hacer o no hacer no es satisfecha. Sin embargo, no se agota necesariamente allí. En nuestro Derecho, el contrato es mucho más que una fuente obligaciones, puesto que actúa con plenitud en el campo de las relaciones jurídicas patrimoniales –obligacionales, reales e intelectuales–. “Mientras la relación obligacional se limita a situar o emplazar a las partes, acreedor y deudor, como sujeto activo el uno –titular de un derecho a la satisfacción de su acreencia– y como sujeto pasivo el otro –titular de un deber jurídico calificado (art. 496)–, el contrato sitúa a los celebrantes como partes de un negocio, creando una o varias relaciones jurídicas de distinta especie, en las cuales lo

²⁷ Kemelmajer de Carlucci y Parellada, "Los Factores Subjetivos De Atribución," Responsabilidad Civil, ed. Mosset Iturraspe, 1 ed., Responsabilidad Civil (Buenos Aires: Hammurabi, 1997). p. 142.

²⁸ Ricardo Luis Lorenzetti, Tratado De Los Contratos - Parte General, 1 ed. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). p. 580.

²⁹ Cazeaux y Trigo Represas, Derecho De Las Obligaciones pp 325 y 503; Jorge Mosset Iturraspe y Miguel A. Piedecabras, Responsabilidad Contractual, Responsabilidad Civil y Contratos, 1 ed. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2007). p. 10.

³⁰ Mosset Iturraspe y Piedecabras, Responsabilidad Contractual, Responsabilidad Civil y Contratos, 1 ed. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2007). pp. 12-13.

³¹ Mosset Iturraspe y Piedecabras, Responsabilidad Contractual, Responsabilidad Civil y Contratos, 1 ed. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2007). p. 14.

³² Lorenzetti, Tratado De Los Contratos - Parte General p. 582.

contratantes pueden asumir roles activos o pasivos, en una reciprocidad que va más allá de lo puramente creditorio (art. 510, Cód. Civ.).³³

El fenómeno de la responsabilidad contractual, así descrito, permite representar su surgimiento a través de diversas etapas:

- La primera es el cumplimiento, caracterizado por ser una actuación voluntaria del sujeto.
- La segunda consiste en que, frente al incumplimiento, se pide el cumplimiento específico de la obligación (ejecución forzada directa). Este cumplimiento, en caso de que la prestación sea fungible, puede ser llevado a cabo por un tercero. La diferencia con la etapa anterior es que no hay voluntariedad sino ejecución judicial, pero la obligación tiene el mismo objeto originario.
- La tercera etapa consiste en que, al no ser posible la ejecución forzada directa o si el acreedor no la desea, puede pedir una indemnización por el equivalente en dinero (ejecución forzada indirecta o por equivalente). En este caso, no hay voluntariedad sino ejecución, y hay un cambio de objeto (indemnización por equivalente).³⁴

A este camino *in crescendo*, elaborado en base a la teoría general de la responsabilidad civil, hay que agregarle las opciones propias del ámbito contractual para tener un panorama completo de todas las posibilidades que se abren para el contratante cumplidor o *in bonis* frente al incumplimiento del deudor, que produce el paso de la primera a la segunda etapa. El contratante cumplidor puede –además de solicitar la ejecución forzada directa, ya mencionada– elegir la resolución del contrato, demandándola o declarándola, previa intimación a cumplir; o permanecer en actitud expectante, sin elegir aún una de esas vías, pudiéndose negar, claro está, a cumplir las prestaciones propias hasta tanto no cumpla el contratante.³⁵

El cumplimiento del contrato. Concepto funcional

“No se puede hablar del «cumplimiento exacto» del contrato y de sus opuestos, el incumplimiento total, el parcial, el distinto, el viciado, etcétera, sin antes saber, a ciencia cierta:

- a) Cuándo estamos frente a un contrato existente, fuente de deberes patrimoniales;
- b) Cuáles son esos deberes nacidos del contrato; y
- c) Con qué parámetros deben ejecutarse tales deberes: cualquier ejecución, ciertas ejecuciones, atendiendo a la formalidad jurídica, a la realidad negocial, etcétera.”³⁶

Se ha mencionado que el cumplimiento contractual ha sido relegado, dejado a la teoría general de las obligaciones. Se lo analiza allí, en las obligaciones, prestando atención a cada prestación objeto de la obligación; y no prestando cuidado al “universo negocial”. Esto trae aparejado que se consideren todas las prestaciones como si tuvieran igual relevancia, descuidando que algunas pueden ser esenciales y otras accesorias.

Sin embargo, tampoco es bueno considerar la responsabilidad contractual sin detenernos a analizar la manera como el Código regula el cumplimiento de cada una de las prestaciones, de dar, hacer o no hacer, en la parte dedicada a las obligaciones.³⁷

Estructura del cumplimiento

³³ Jorge Mosset Iturraspe, Responsabilidad Por Daños, 1 ed., vol. II, X vols. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2005), pp. 10-11.

³⁴ Lorenzetti, Tratado De Los Contratos - Parte General pp. 580-581.

³⁵ Mosset Iturraspe, Responsabilidad Por Daños p. 50.

³⁶ Mosset Iturraspe, Responsabilidad Por Daños, 1 ed., vol. II, X vols. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2005). p. 19.

³⁷ Mosset Iturraspe y Piedecabras, Responsabilidad Contractual pp. 106-107.

La estructura del cumplimiento tiene que ver con los requisitos subjetivos y los objetivos. Con la voluntad de cumplir, su aptitud para hacerlo, el motivo que tuvo en cuenta al contratar y los fines o función del negocio.³⁸

En cuanto a los requisitos objetivos, el cumplimiento tiene que realizarse exactamente en la forma establecida en el negocio jurídico que dio origen a las prestaciones. La exactitud del cumplimiento comprende los siguientes cuatro requisitos:

- a) Principio de identidad: apunta al cumplimiento “con la misma cosa”. Obsta, de esta manera, a la pretensión de cumplimiento con algo distinto.
- b) Principio de integridad: alude a la necesidad de que el pago sea completo, abarcando toda la cuantía del objeto debido.
- c) Principio de localización: se refiere al lugar del cumplimiento.
- d) Principio de puntualidad: tiene en cuenta el tiempo del cumplimiento.³⁹

Presupuestos de la responsabilidad contractual

Siendo la responsabilidad contractual –como ya mencionamos– una de las vertientes de la responsabilidad civil, participa de los mismos presupuestos que ésta:

a) Antijuridicidad

En el ámbito de los contratos vemos consagrada su “fuerza vinculatoria” –o sea, la necesidad jurídica de cumplirlos – en el art. 1197. Sin embargo, es cuando considera las obligaciones en general que el legislador se ocupa de las hipótesis que configuran un apartamiento del cumplimiento exacto.⁴⁰

El incumplimiento contractual puede adquirir variados matices:

- Incumplimiento total o absoluto imputable al contratante deudor;
- Incumplimiento absoluto por pérdida de la prestación principal:
 - a) Imputable al deudor, o
 - b) Ajeno a la voluntad del deudor;
- Incumplimiento absoluto por la desaparición del interés del contratante acreedor;
- Incumplimiento relativo no atribuible al contratante deudor;
- Incumplimiento con relación a la integridad del objeto. Cumplimiento parcial;
- Incumplimiento con relación a la identidad del objeto. Cumplimiento defectuoso;
- Incumplimiento con relación al lugar de pago;
- Incumplimiento con relación al tiempo. Cumplimiento tardío.⁴¹

Hay que tener especial cuidado al examinar cada caso, con el objeto de no incorporar al campo de la responsabilidad contractual ilícitos que le son ajenos. Es el caso, por ejemplo, de la responsabilidad precontractual, de la responsabilidad por daños causados a la persona con motivo de un contrato, de la lesión al contrato causada por terceros o los daños a terceros causados por un contrato⁴², etc.⁴³

b) Daño

Dentro de los daños, cabe distinguir a los ya analizados en el capítulo de la teoría general de la responsabilidad civil, ya que durante su tratamiento nos encargamos de deslindar los que revestían interés para el campo contractual de los que no lo hacían.

En el campo contractual cabe resaltar la norma incorporada en 1968 en el artículo 522, que alude específicamente a la “indemnización por responsabilidad contractual”. En esta norma se acoge la reparación del daño moral pero con base en una decisión de equidad, es decir

³⁸ Mosset Iturraspe, Responsabilidad Por Daños p. 43.

³⁹ Mosset Iturraspe, Responsabilidad Por Daños, 1 ed., vol. II, X vols. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2005). pp. 46-50.

⁴⁰ Mosset Iturraspe, Responsabilidad Por Daños, 1 ed., vol. II, X vols. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2005). p. 13.

⁴¹ Mosset Iturraspe y Piedecabras, Responsabilidad Contractual pp. 116-117.

⁴² Nótese la relevancia de este supuesto aplicado al accionar del auditor externo de estados contables en relación con terceros ajenos al contrato de auditoría.

⁴³ Lorenzetti, Tratado De Los Contratos - Parte General pp. 582-583.

que no siempre, sino “de acuerdo con la índole del hecho generador de la responsabilidad y circunstancias del caso”.⁴⁴

Nos resta acotar algunas consideraciones adicionales:

La noción de daño que recogemos encuentra apoyo en el art. 19 de la Constitución Nacional; se considera que es daño reparable cualquier violación a un “interés serio”, a un “simple interés” (como más abarcativo que “derecho subjetivo”).

Ello abre la puerta a la reparación de daños nacidos del incumplimiento contractual que no aparezcan claramente como “patrimoniales” o “extrapatrimoniales” y que tengan que ver con los nuevos conceptos resarcibles del derecho de daños (vida de relación, reserva, etc).⁴⁵

c) *Relación de causalidad*

En el sector de las obligaciones los artículos 520 y 521 de nuestro Código Civil establecen la reparación limitada a las consecuencias “inmediatas y necesarias” como predeterminada. Como excepción a la regla, se plantea que si se actúa con malicia se permite ampliar la reparación a las consecuencias mediatas. Aquí la malicia hay que entenderla como “el dolo en el incumplimiento, o inejecución a sabiendas, agravado con la previsión del resultado perjudicial y el querer causarlo”⁴⁶.

En la responsabilidad contractual se aplica la misma solución dado que no existe una regulación específica que se aparte de lo expuesto:

1. Inejecución culposa: obrar con negligencia, imprudencia o impericia conlleva la reparación de los daños que fueren consecuencia “natural y ordinaria” de incumplimientos semejantes (art. 520).
2. Inejecución dolosa: el incumplimiento voluntario en la ejecución de lo debido lleva a una reparación idéntica.
3. Inejecución maliciosa: si existe intención perversa de perjudicar con la inejecución se deben reparar las consecuencias inmediatas y las mediatas⁴⁷.

d) *Factor de atribución*

Como ya hemos visto, el daño causado debe ser imputado para que sea resarcido. En el campo de los contratos la nota distintiva que encontramos es la incorporada por la Reforma de 1968 (art. 1198): “Los contratos deben celebrarse, interpretarse y ejecutarse de buena fe y de acuerdo con lo que verosímilmente las partes entendieron o pudieron entender, obrando con cuidado y previsión.” Este texto es fuente de creación de deberes especiales de conducta, exigibles en cada caso de acuerdo con la naturaleza de la relación jurídica y con la finalidad perseguida por las partes.⁴⁸

El principio de la buena fe es uno de los rectores del ámbito negocial. Spota, refiriéndose al tema, afirma “la buena fe es la piedra angular de la doctrina general de los contratos”.⁴⁹

Responsabilidad contractual y extracontractual

Por más que la doctrina actualmente se incline por la unidad del fenómeno resarcitorio, dejando atrás las diferencias que se creían profundas entre el ámbito contractual y el

⁴⁴ Mosset Iturraspe, Responsabilidad Por Daños p. 16.

⁴⁵ Mosset Iturraspe y Piedecabras, Responsabilidad Contractual pp. 332-335.

⁴⁶ Mosset Iturraspe, Responsabilidad Por Daños p. 18.

⁴⁷ Mosset Iturraspe, Responsabilidad Por Daños, 1 ed., vol. II, X vols. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2005). p. 18. Esta clasificación es discutida por parte de la doctrina -calificada de mayoritaria-, que considera que “maliciosa” equivale a “dolosa”, por lo que las consecuencias mediatas serían imputables a nuestros puntos 2) y 3) indistintamente. Conf. Félix A. Trigo Represas, “Comentario Al Artículo 521,” Código Civil Comentado, eds. Félix A. Trigo Represas y Rubén H. Compagnucci de Caso, 1 ed., vol. Obligaciones - 1, Código Civil Comentado (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2005). p. 219.

⁴⁸ Mosset Iturraspe, Responsabilidad Por Daños pp. 14-15.

⁴⁹ Alberto G. Spota, Instituciones De Derecho Civil - Contratos, 1 ed., vol. III, IX vols. (Buenos Aires: Depalma, 1983). p. 341.

extracontractual⁵⁰, no es menos cierto que en nuestro ordenamiento jurídico positivo subsisten dos regímenes diversos para imputar las consecuencias de los actos dañosos.⁵¹ Se ha mencionado que los temas de discrepancia entre ambos ámbitos serían: la distinta naturaleza de la obligación violada, las consecuencias dañosas resarcibles, los factores de imputación, la producción del retardo imputable, la carga de la prueba, el plazo de prescripción y el tribunal competente.⁵² No obstante ello, hay coincidencia en la doctrina mayoritaria en que las diferencias más importantes y con mayores consecuencias prácticas son dos⁵³:

1. La extensión del resarcimiento; y
2. La prescripción de las respectivas acciones resarcitorias.⁵⁴

En cuanto a la primera cuestión, en el ámbito contractual, como ya vimos, se responde por las consecuencias inmediatas y necesarias del incumplimiento y, solo si se hubiese actuado con malicia, dicho deber se agrava y alcanza también a las consecuencias mediatas. En el ámbito extracontractual, en cambio, el deber de reparar abarca siempre las consecuencias inmediatas y mediatas previsibles, más allá de que en los delitos (art. 1072 Cód. Civ.) se puede llegar a responder inclusive de consecuencias casuales para la generalidad de los individuos, pero que no lo fueron para el autor del hecho, quien las tuvo en sus miras, las previó y las quiso, al ejecutarlo, como asimismo por ciertos “casos fortuitos” o consecuencias casuales que no se habrían llegado a producir de no haber mediado antes la comisión del hecho ilícito (arts. 1091, 2435, 2436 Cód. Civ.).⁵⁵

Dentro de este tema, otra de las diferencias perceptibles es la relativa al daño moral. Con la reforma de la ley 17.711, se incorpora la facultad del juez de condenar al responsable a la “reparación del agravio moral” en los casos de indemnización por responsabilidad contractual (art. 522 Cód. Civ.). Éste era un concepto privativo del ámbito extracontractual anteriormente. Las diferencias que subsisten entre ambos sistemas son que en el caso de incumplimiento contractual el juez tiene la *facultad* de condenar el daño moral, mientras que en el ámbito extracontractual, una vez probado *debe* siempre hacerlo; y, por otra parte, en cuanto a su prueba: en el primer caso hay que probar el daño moral en forma clara y terminante, mientras que en el segundo caso se presume por el solo hecho de estar acreditada la acción antijurídica violatoria de un derecho personalísimo.⁵⁶

En cuanto a la segunda cuestión, la acción de daños y perjuicios derivados de un incumplimiento contractual queda regida por el término de diez años ordinario de prescripción (art. 4023 Cód. Civ.); mientras que la de responsabilidad civil extracontractual prescribe a los dos años (art. 4037 Cód. Civ.).⁵⁷

Lo analizado significa que nuestro Código Civil estatuye en el ámbito de la responsabilidad extracontractual una reparación integral, que comprende todos los daños causados y, en el ámbito de la responsabilidad contractual, una reparación limitada. Ello sin perjuicio de los diversos plazos de prescripción ya estudiados.

Ahora, ¿cómo inciden estas cuestiones en nuestro estudio? ¿Por qué analizamos también la responsabilidad extracontractual? Sucede que el art. 1107 del Código Civil, que deslinda los respectivos sistemas estudiados, establece que el incumplimiento contractual no se regula

⁵⁰ Bustamante Alsina, Teoría General De La Responsabilidad Civil pp. 97-99.

⁵¹ Cazeaux y Trigo Represas, Derecho De Las Obligaciones pp. 505-507.

⁵² Mosset Iturraspe y Piedecabras, Responsabilidad Contractual pp. 32-33.

⁵³ Existe un tercer elemento que puede tener relevancia práctica, pero que no hace a la diferenciación conceptual de ambos sistemas de responsabilidad: se trata del tribunal competente. Sucede que en ciertas provincias existen fueros diferentes para las causas originadas en actos ilícitos extracontractuales (Santa Fe, por ejemplo).

⁵⁴ Marcelo J. López Mesa y Félix A. Trigo Represas, Responsabilidad Civil De Los Profesionales, 1 ed. (Buenos Aires: LexisNexis, 2005), pp. 39-40.

⁵⁵ López Mesa y Trigo Represas, Responsabilidad Civil De Los Profesionales, 1 ed. (Buenos Aires: LexisNexis, 2005), p. 40.

⁵⁶ Félix A. Trigo Represas, "Comentario Al Artículo 522," Código Civil Comentado, eds. Félix A. Trigo Represas y Rubén H. Compagnucci de Caso, 1 ed., vol. Obligaciones - 1, Código Civil Comentado (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2005), p. 222.

⁵⁷ Cazeaux y Trigo Represas, Derecho De Las Obligaciones p. 506.

por las normas de los hechos ilícitos (en sentido estricto) “*si no degeneran en delitos del Derecho Criminal*”. Esto significa que si, la inexecución de un contrato degenera en delito del derecho criminal, aparece la responsabilidad extracontractual.⁵⁸ La mayoría de la doctrina entiende que “en este caso especial, el damnificado tiene efectivamente un derecho de opción para ejercitar la acción que más le conviniere para obtener la reparación.”⁵⁹

La relevancia para el auditor externo de estados contables es patente: si en ocasión de la realización de su labor de auditoría cometiere algún delito tipificado penalmente, su cliente tiene la opción de elegir la vía contractual o extracontractual para demandarlo. La elección por la vía extracontractual traería aparejada la extensión del resarcimiento y el acortamiento de los plazos de prescripción, como ya se ha analizado.

Responsabilidad civil profesional

La responsabilidad civil de los profesionales no es más que un capítulo dentro del espectro de la responsabilidad civil en general.⁶⁰

“La responsabilidad profesional es aquella en la que pueden incurrir quienes ejercen una determinada profesión, al faltar a los deberes específicos que la misma les impone; o sea que es, en suma, la que deriva de una infracción típica de ciertos deberes propios de la actividad profesional de que se trate.”⁶¹

Se parte de la noción de que quien se desempeña en una profesión debe poseer los correspondientes conocimientos teóricos y prácticos, y obrar con ajuste a las reglas y métodos pertinentes con la necesaria diligencia y prudencia.⁶²

Responsabilidad contractual profesional

En la actualidad existe coincidencia doctrinaria y jurisprudencial en que siempre que exista un acuerdo previo de voluntades entre el profesional y el damnificado para la prestación de servicios por parte del primero a este último, la responsabilidad en que se pueda incurrir con tal motivo sólo puede ser contractual.⁶³ Esta es, precisamente, la situación en que se encuentra normalmente el auditor externo de estados contables.

Tradicionalmente se ha entendido que este contrato se puede considerar un mandato, una locación de servicios o una locación de obra, dependiendo de las características particulares del caso. Asimismo, se ha planteado que se puede catalogar como un contrato atípico –o *sui generis*– o multiforme –o proteiforme–.

En el caso del contrato atípico (contrato con tipicidad consuetudinaria y no legal, como dice Farina) nos encontramos con un contrato que no cuenta con una regulación legal precisa, es decir, que la ley no establece su contenido, sus efectos y/o sus requisitos formales.⁶⁴ Se dice, entonces que hay diversas normativas que le son aplicables: los tres contratos típicos

⁵⁸ Jorge Mosset Iturraspe, "Comentario Al Artículo 1107," Código Civil Comentado, eds. Jorge Mosset Iturraspe y Miguel A. Piedecasas, 1 ed., vol. Responsabilidad Civ1, Código Civil Comentado (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2003). p. 287.

⁵⁹ Cazeaux y Trigo Represas, Derecho De Las Obligaciones p. 513.

⁶⁰ Roberto A. Vazquez Ferreyra, "Los Presupuestos De La Responsabilidad Profesional," Las responsabilidades profesionales, eds. Augusto M. Morello, María M. Agoglia, Juan C. Boragina y Jorge A. Meza, 1 ed. (La Plata: Platense, 1992). p. 114.

⁶¹ Pedro N. Cazeaux y Félix A. Trigo Represas, Derecho De Las Obligaciones, 3 ed., vol. V, V vols. (La Plata: Platense, 1996). p. 492.

⁶² López Mesa y Trigo Represas, Responsabilidad Civil De Los Profesionales p. 33.

⁶³ López Mesa y Trigo Represas, Responsabilidad Civil De Los Profesionales, 1 ed. (Buenos Aires: LexisNexis, 2005). pp. 38-39.

⁶⁴ Juan M. Farina, Contratos Comerciales Modernos - Modalidades De Contratación Empresaria, 3 ed., vol. 1, 2 vols. (Buenos Aires: Astrea, 2005). pp. 372-373.

ya mencionados y, en función de su tipicidad social –o consuetudinaria–, hay que aplicar los principios generales de los contratos, la analogía, los usos profesionales.⁶⁵

Cuando se lo considera un contrato multiforme, se entiende que, dadas las diversas situaciones reguladas, no se puede pensar en una sola figura jurídica que las encuadre a todas. De ahí que deberá analizarse cada situación concreta para, luego de un detenido estudio de sus aspectos esenciales, determinar qué tipo de figura jurídica es la aplicable. Comenta Lorenzetti: “no nos parece una buena teoría, porque no cumple con los requisitos para serlo. Una teoría jurídica debe ser operacional, es decir, servir para solucionar problemas, y no explicativa. Decir que el contrato médico es proteiforme porque en algunos casos es un mandato y en otros una locación de obra no tiene mayor utilidad, porque no necesitamos del nuevo “contrato proteiforme”, siendo suficiente con las diferentes tipicidades.”⁶⁶

En cuanto a los contratos típicos, el que ha tenido mayor aceptación es el de locación de servicios.⁶⁷ Dice Yzquierdo Tolsada: “Es preciso hacer notar que, a pesar de la conclusión a que se llegó en el punto anterior en orden a configurar *normalmente* la prestación del profesional como objeto de un contrato de servicios, ello no debe excluir la posibilidad de que puedan determinados y concretos aspectos de la relación profesional llevarnos a observar en algún caso concreto figuras contractuales diferentes. Si la calificación normal que merece dicha relación es la propia del contrato de servicios, tal afirmación no obsta para que el mismo profesional pueda, más o menos eventualmente, actuar en régimen de mandato o de arrendamiento de obra.”⁶⁸

Según esto, ¿qué criterios pueden resultar de utilidad para discernir cuándo estamos ante una locación de servicios o de obra? Se han ensayado diferentes argumentos⁶⁹:

- a) Criterio de la remuneración: en la locación de servicios, la remuneración se estipularía en relación a un tiempo prefijado; mientras que en la locación de obra se estipularía en razón de la importancia y extensión de la obra.
- b) Criterio de la subordinación: en la locación de servicios, el locador dependería directamente de quien lo tiene a su servicio; mientras que en la locación de obra, la actividad correría a cargo de un contratista independiente, sin que exista lazo alguno de subordinación. La clasificación se completa con la distinción entre subordinación jurídica, económica y técnica; la primera relativa a la facultad del locatario de impartir directivas y a la obligación del locador de obedecerlas, la segunda relativa a la mayor o menor dependencia del locador en razón del precio recibido por su labor y la última en cuanto a la facultad del locatario de establecer las formas y procedimientos que el locador debe cumplir para realizar sus tareas.
- c) Criterio de la imputación de los riesgos: en la locación de obra el empresario perdería la contraprestación cuando por causa no imputable a ninguna de las partes no se logra el resultado que era debido; mientras que en la locación de servicios se podría exigir la remuneración aunque el servicio carezca de resultado por una causa igualmente inimputable a ninguno de los sujetos de la relación.
- d) Criterio de la individualización del trabajo: el trabajo por especie coincidiría con la locación de obra y el contrato genérico con la de servicios. Hay que mencionar, como crítica en este acápite, que salvo en casos muy concretos, una misma actividad puede ser desplegada en el cumplimiento de una locación de obra o bien en el cumplimiento de un contrato de otra naturaleza.

⁶⁵ Ricardo Luis Lorenzetti, Tratado De Los Contratos, 2 ed., vol. II, III vols. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). p. 624.

⁶⁶ Lorenzetti, Tratado De Los Contratos, 2 ed., vol. II, III vols. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). p. 625.

⁶⁷ Conf. Mariano Yzquierdo Tolsada, La Responsabilidad Civil Del Profesional Liberal, Responsabilidad Civil, ed. Alberto J. Bueres, 1 ed., vol. 16 (Buenos Aires: Hammurabi, 1998). pp. 39-42; Lorenzetti, Tratado De Los Contratos p. 623.

⁶⁸ Yzquierdo Tolsada, La Responsabilidad Civil Del Profesional Liberal p. 46.

⁶⁹ Seguimos a Yzquierdo Tolsada, La Responsabilidad Civil Del Profesional Liberal, Responsabilidad Civil, ed. Bueres, 1 ed., vol. 16 (Buenos Aires: Hammurabi, 1998). pp. 47 y ss.

Hasta aquí los criterios expuestos son descartados como eficaces por Yzquierdo Tolsada en cuanto a la diferenciación de uno u otro contrato. Ensayará una teoría que considera eficaz en base al siguiente criterio:

- e) Criterio del fin del contrato: “cuando la finalidad del contrato mira a un resultado determinado es trascendental discriminar si la consecución del último resultado se encuentra o no en manos de quien asume el trabajo. Así, si la respuesta es negativa, estaremos ante un contrato de servicios [...]. Si, por el contrario, el resultado no queda fuera del contenido del contrato, sino que se promete algo más que la simple actividad, si se obliga el deudor a alcanzar u obtener el resultado último, nos encontraremos ante el contrato de arrendamiento de obra [...]. En éste, pues, se promete la meta final de la labor sin consideración directa del trabajo necesario para su obtención; en aquél se debe un simple *quantum* de trabajo, una actividad sin directa consideración del resultado que se vaya a obtener. En un caso, simple comportamiento diligente; en otro “concreción final de la actividad desplegada en el resultado convenido.”⁷⁰

Volveremos sobre este punto cuando analicemos las obligaciones de medios y de resultado. **Actualmente**, se ha avanzado en la elaboración de una teoría del contrato profesional⁷¹ que, abstrayendo, logre conceptualizar los caracteres comunes a la vida cotidiana de la contratación realizada por y con profesionales. Esta teoría parte de la concepción del contrato como locación de servicios pero, al considerarla insuficiente, postula la necesidad de construir una verdadera teoría de las obligaciones de hacer, resultado no alcanzado satisfactoriamente hasta el momento.⁷²

Cabe señalar que el contrato de servicios profesionales es regulado por el Proyecto de la Comisión creada por decreto del PEN 468/92. El Proyecto de 1998, por otra parte, establece en la primera parte de su art. 1672: “Normas aplicables. Las actividades del profesional liberal están sujetas a las reglas de las obligaciones de hacer.”

El contrato de servicios profesionales tiene los caracteres habituales de la locación de servicios: consensual, bilateral, oneroso y no formal.⁷³ Una característica especial, asimismo, de este tipo de contratos es la confianza entre el profesional y su cliente.

La confianza puede asumir diversos roles:

- Como carácter *intuitu personæ* de la obligación: existe cuando la persona del deudor hubiese sido elegida para hacer el pago por su industria, arte o cualidades personales (art. 629, Cód. Civ.), pactándose una prestación infungible y, por lo tanto, intransmisible.
- Como confianza especial: existen obligaciones *intuitu personæ*, pero con un concepto más amplio, que incluye la posibilidad de transmisión obligacional.
- Como lubricante de las relaciones sociales: todo contrato supone una confianza entre las partes pero, por sobre este nivel de confianza mínima inherente, existe una confianza especial en virtud de la cual el acreedor delega en el deudor una mayor cantidad de facultades de lo que resulta frecuente realizar.

“En el Derecho argentino este dato tiene una particular relevancia, puesto que lleva a tomar en cuenta las condiciones personales externas e internas del prestador a la hora de juzgar su culpa (art. 909, Cód. Civ.). Asimismo, a mayor confianza depositada, mayor rigor en la apreciación de la culpa. Cuando de la autonomía privada surja probada una confianza especial atípica, habrá mayor rigor.”⁷⁴

⁷⁰ Yzquierdo Tolsada, La Responsabilidad Civil Del Profesional Liberal, Responsabilidad Civil, ed. Bueres, 1 ed., vol. 16 (Buenos Aires: Hammurabi, 1998). p. 52.

⁷¹ Cabe resaltar que estamos hablando, en base a la definición dada, de un contrato atípico. Se lo menciona aparte dado es un contrato atípico *porque* se pretende construir una caracterización novedosa que sea operativa. En el caso mencionado anteriormente era atípico porque combinaba regulaciones ya existentes en otros tipos.

⁷² Lorenzetti, Tratado De Los Contratos p. 637.

⁷³ Ricardo Luis Lorenzetti, "Responsabilidad Civil De Contadores Y Auditores," Revista de Derecho de Daños, eds. Jorge Mosset Iturraspe y Ricardo Luis Lorenzetti, 1 ed., vol. 2004-1 (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). p. 54.

⁷⁴ Lorenzetti, Tratado De Los Contratos pp. 628-631.

El análisis del contrato de servicios profesionales lleva a considerar los sujetos pasibles de su celebración, lo que conduce a la definición de profesional. Como nuestro trabajo se centra en el auditor externo de estados contables, y estando así su carácter de profesional indiscutido en virtud de su título de Contador Público, no nos adentraremos en esta cuestión.⁷⁵

Contrato de servicios profesionales: obligación nuclear

“El profesional tiene discrecionalidad técnica, por ello puede elegir los medios a utilizar conforme a la ciencia y conocimientos que pone en juego en cada prestación.

La obligación puede ser contratada *intuitu personæ*, atendiendo a las condiciones personales insustituibles del profesional, como lo hemos señalado al tratar la confianza. En el caso de que no sea así, el profesional puede requerir la cooperación de terceros.

La obligación del profesional es de hacer, y debe cumplir conforme a lo pactado, al standard aplicable a la profesión, al estado de la técnica, etc.”⁷⁶

La evolución de la economía global y la actual preponderancia de los servicios en su estructura no ha sido acompañada por un tratamiento adecuado por parte del Derecho. Nuestro Código Civil dedica siete artículos –del 625 al 631– a las obligaciones de hacer, lo cual, sumado a algunas normas dispersas en materia de contratos no llegan a ser exhaustivas. “Se verifica en cambio una profusa actividad reglamentaria de los servicios, cuyos creadores son el Estado, los colegios profesionales, las agrupaciones empresarias, siendo su finalidad fijar normas de ingreso en la actividad profesional, honorarios, regulación de la competencia. Carecen por ello de una pretensión globalizadora.”⁷⁷

Tradicionalmente, para cubrir este vacío teórico, se ensayó una teoría explicativa sobre la base de la distinción entre obligaciones de medios y de resultados. Esta clasificación presenta características de increíble complejidad, tornándola casi inasible para quienes no somos profesionales del Derecho. Quienes piensan encontrar en ella una solución para los problemas del encuadramiento jurídico de la labor del auditor, prontamente se percatan de que el remedio es igual o peor que la enfermedad, ya por la complejidad aludida, ya por las opiniones encontradas de los diferentes autores. Esto se torna patente si tenemos en cuenta que el propio Lorenzetti, por ejemplo, opina: “Por nuestra parte, nos parece que la distinción que tratamos es inoperante, en el sentido de que es insuficiente para dar cuenta de la cantidad de variaciones que se dan en la realidad.”⁷⁸ o –aplicando la clasificación a la labor del Contador–: “Nos parece que es un caso claro que demuestra cómo la distinción entre medios y resultados complica el razonamiento jurídico.”⁷⁹

Más allá de las complicaciones comentadas, intentaremos presentar una breve exposición del tema, dado que enriquece el análisis.⁸⁰

Obligaciones de medios y de resultado

Se considera que fue Demogue quien presenta la clasificación sistemáticamente en el mundo jurídico. En esta formulación original poseía los siguientes caracteres –sólo incluimos los más relevantes para nuestro trabajo–:

- a) Fue una construcción doctrinaria, es decir, un esfuerzo de sistematización de ideas que no portaban hasta allí consecuencias jurídicas;

⁷⁵ Conf. López Mesa y Trigo Represas, Responsabilidad Civil De Los Profesionales pp. 18-22; Yzquierdo Tolsada, La Responsabilidad Civil Del Profesional Liberal pp. 14-18; Jorge Mosset Iturraspe, Responsabilidad Por Daños, 1 ed., vol. VIII, X vols. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). pp. 23-52.

⁷⁶ Lorenzetti, Tratado De Los Contratos p. 636.

⁷⁷ Lorenzetti, Tratado De Los Contratos, 2 ed., vol. II, III vols. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). pp. 637-638.

⁷⁸ Lorenzetti, Tratado De Los Contratos, 2 ed., vol. II, III vols. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). p. 651.

⁷⁹ Lorenzetti, "Responsabilidad Civil De Contadores Y Auditores." p. 61.

⁸⁰ Seguimos a: López Mesa y Trigo Represas, Responsabilidad Civil De Los Profesionales Capítulo 2 y a Lorenzetti, Tratado De Los Contratos pp. 638 y ss. Iremos presentando las conclusiones acumulativamente, sin reiterar los conceptos en los que los nuevos autores concuerdan con los anteriores.

- b) La regla era la obligación de resultado y la excepción la de medios;
- c) El objetivo básico y principal de la clasificación era la distribución de la carga probatoria: en las obligaciones de medios, el acreedor debe probar la culpa de su deudor para obtener su condena; por el contrario, en las obligaciones de resultado, el hecho objetivo de que el deudor no haya obtenido el resultado lo transforma en responsable, excepción hecha del caso de que éste pruebe una interrupción del nexo causal (vg.: fuerza mayor);

Los hermanos Mazeaud y André Tunc realizaron un segundo gran aporte a esta clasificación. Sus notas sobresalientes fueron:

- a) “Señalan que hay que distinguir los hechos, en los que siempre que se propone un resultado hay una diligencia involucrada para obtenerlo, de la perspectiva jurídica. Ésta toma en cuenta la psicología de las partes, la normalidad de que la diligencia del deudor alcanzará regularmente para conseguir un resultado, y le otorga a ello virtualidad obligatoria. Hay aquí un propósito deliberado de distinguir la ontología jurídica en su rostro típico contorneado por razones de política legislativa, y superar así las objeciones que se hicieran respecto de la confusión entre medios y resultado que habitualmente se verifica en el mundo real.”⁸¹
- b) El criterio de distinción es la aleatoriedad del resultado. El azar está en las obligaciones de resultado en una mínima expresión, que se refleja en la sola posibilidad de liberarse invocando el caso fortuito o fuerza mayor. En las obligaciones de medio el azar es constitutivo y no depende del grado de diligencia del deudor.

El último hito remarcable es al que arriba Bueros. Sus ideas –suscintamente– son:

- a) En el plano real no hay diferencias puesto que siempre hay medios y fines; ello mismo sucede si se analiza la estructura institucional de la obligación, en la que se admiten fines y medios. La diferencia está en la estructura funcional. El objeto de toda obligación es un plan o conducta del deudor para satisfacer el interés del acreedor. “En los deberes de medios, el interés definitivo perseguido es aleatorio, de donde el deudor cumple con la aportación del esfuerzo o actividad debidos. Con una pretensión taxonómica distingue un interés primario, que son los medios debidos, y un interés final aleatorio. En las obligaciones de resultado el interés primario se diluye, cobrando presencia determinante el fin último.”⁸²
- b) Se establece que el papel relevante de la clasificación es respecto de su operatividad para fijar el factor de atribución de responsabilidad: si en las obligaciones de resultado se persigue un fin preciso y determinado y no hay posibilidad de eximirse mostrando la falta de culpa, se trata de una imputación objetiva de responsabilidad. En las obligaciones de medios, en contraste, se presume una imputación subjetiva, con la eximente de falta de culpa y caso fortuito. “Armonizando sus ideas, cabría afirmar que en la responsabilidad contractual impera la imputabilidad objetiva, ya que son mayoría las obligaciones de resultado.”⁸³
- c) La cuestión procesal es contingente, no hay una necesaria vinculación entre este distingo y la carga de la prueba.

Como vemos, la clasificación posee efectos importantes, que varían ya se adopte una u otra postura. “La contraposición de las dos categorías de obligaciones (de medios y de resultado) se establece por su objeto: por la diversa manera de definir el contenido de la prestación del deudor, lo debido por éste y lo que, por tanto, el acreedor puede legítimamente exigirle, como contenido de su derecho de crédito, en uno y otro caso.”⁸⁴

Por lo visto y por lo que vamos a exponer ahora, se observa que –como se adelantó– no es una clasificación exenta de polémica. De hecho, junto a sus defensores encontramos autores que relativizan su eficacia y a otros que directamente niegan su existencia y/o su virtualidad jurídica. Podemos sintetizar así las diferencias detectadas:

⁸¹ Lorenzetti, Tratado De Los Contratos, 2 ed., vol. II, III vols. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). p. 640.

⁸² Lorenzetti, Tratado De Los Contratos, 2 ed., vol. II, III vols. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). pp. 642-643.

⁸³ López Mesa y Trigo Represas, Responsabilidad Civil De Los Profesionales p. 167.

⁸⁴ López Mesa y Trigo Represas, Responsabilidad Civil De Los Profesionales, 1 ed. (Buenos Aires: LexisNexis, 2005). p. 171.

- Para unos la clasificación es un subtipo de las obligaciones de hacer, mientras que para otros es una clasificación general de las obligaciones;
- Para unos tiene aplicación en el ámbito de los contratos, mientras que para otros es también de aplicación en el segmento extracontractual;
- Para unos su principal efecto es distribuir la carga de la prueba, mientras que para otros es un efecto contingente;
- Para unos el efecto principal es determinar los factores de atribución, mientras que para otros no tiene mucha relación con estos temas, dado que siempre hay imputabilidad subjetiva; en las de resultado sólo habría una presunción de culpa;
- Para algunos autores es una clasificación binaria, mientras que otros admiten una graduación entre ambos extremos;
- Para algunos los medios no se relacionan con el interés, mientras que para otros están precisamente orientados al interés del acreedor.

“Otro de los aspectos que concentra el interés de los autores es el de fijar los criterios para establecer cuándo hay una obligación de medios y cuándo hay una obligación de resultado. Éste es un tema realmente difícil que para nosotros llega a lesionar gravemente la utilidad del distinguo, con el agravante de que hay un verdadero caos e inseguridad jurídica. Nadie sabe a ciencia cierta si su obligación será calificada como de medios o de resultado. La inseguridad y la variabilidad es muy grande.”⁸⁵

Clasificación obligacional vs. tipicidad contractual

Retomando los conceptos analizados al estudiar los criterios de distinción entre los contratos de locación de servicios y de obra, vemos como el último criterio estudiado, el del fin del contrato, nos lleva de la mano a encontrarnos con la clasificación de las obligaciones en de medios y de resultado.

Esta es la tesis clásica, que establece una relación directa de la locación de servicios con las obligaciones de medios y de la locación de obra con las obligaciones de resultado. Nos dice Yzquierdo Tolsada que en las obligaciones de medios “la labor del deudor se sitúa en la consecución de una finalidad superior y exterior al convenio celebrado, al constreñirse a una actividad en cierto modo parcial con vistas a chico más amplio fin, pero sin que el logro de dicho fin o el fracaso influya en absoluto en la eficacia del contrato. [...] En cambio, en las obligaciones de resultado, la convenida prestación del trabajo apunta a la realización de un todo complejo, y la retribución sólo se debe si el resultado se logra.”⁸⁶

Una postura más reciente, considera que la asimilación de las clasificaciones no debe ser inmediata.⁸⁷ Se entiende que la obra, el resultado, es precisamente la actividad, es decir que lo esencial es la obligación de hacer. Este hacer depende exclusiva o casi exclusivamente de la conducta debida, la que se ejerce con una gran discrecionalidad técnica. Este hacer independiente es una obra, que debe ser entregada. Este concepto sostenido por Llambías y Alterini es receptado en el Proyecto de Unificación de 1987, en el proyectado artículo 1625 y en las notas explicativas. En conclusión, la obra es “un trabajo determinado”. Sin dejar de alistarse en las filas del reconocimiento de la distinción entre obligaciones de medios y de resultado, “esta postura implica una variación, dado que concibe al resultado como *opus* técnico. De modo que entre los puros medios y el fin último podría existir una situación intermedia.”⁸⁸

“Este enfoque no se refiere a la estructura institucional o funcional de la obligación sino a su relación con la causa fuente contractual. [...] La obligación puede ser de medios y convocar el encuadre típico de una locación de obra. Precisamente es lo que sucedería en el contrato

⁸⁵ Lorenzetti, Tratado De Los Contratos p. 646.

⁸⁶ Yzquierdo Tolsada, La Responsabilidad Civil Del Profesional Liberal pp. 52-53.

⁸⁷ Yzquierdo Tolsada es consciente de estos planteos: Conf. Yzquierdo Tolsada, La Responsabilidad Civil Del Profesional Liberal, Responsabilidad Civil, ed. Bueres, 1 ed., vol. 16 (Buenos Aires: Hammurabi, 1998). pp. 62-63.

⁸⁸ Lorenzetti, Tratado De Los Contratos p. 643.

médico, que sería una locación de obra que daría lugar a un opus técnico, que son los medios comprometidos.”⁸⁹

De esta manera se intenta establecer una teoría general de las obligaciones de hacer que tenga su basamento en la superación del distingo entre obligaciones de medios y de resultado. Sucintamente, su desarrollo implica:

“La doctrina clasifica las obligaciones en relación a su objeto de dos modos: determinadas o no, y de dar, de hacer y de no hacer (art. 495, Cód. Civ.). La obligación de hacer es una categoría relacionada con el objeto de la obligación y que es determinada porque el hacer se establece *ab initio*. El deber de prestación se configura con la disposición de todos los medios orientados hacia la obtención del resultado o interés.”⁹⁰

Lo que resulta determinable es el modo de hacer. La prestación de hacer puede tener muchas variantes, desde el trabajo material o inmaterial, desde la obra al servicio, desde el simple medio al resultado.

“Lo que interesa es mostrar cómo surge lo debido, cuál es el enrejado normativo que permite su desciframiento, cómo se producen sus distintas intensidades y cuál es su efecto jurídico. Por ello nuestra pretensión será indagar en la intimidad de la palabra "medios", recurrir a las fuentes que la designan, como la ética médica, los parámetros de la ciencia, los modelos de la costumbre, las regulaciones corporativas. Será también mostrar cómo se interrelacionan produciendo un corrimiento continuo entre los medios y los resultados; diferentes intensidades en relación a la respuesta de conjunto que todas esas fuentes dan a los bienes comprometidos.”⁹¹

De esta manera, el profesional compromete una obligación de hacer, cuyo contenido varía en función de una serie de parámetros:

- La costumbre y el standard de conducta exigible;
- La ética;
- La ciencia;
- El compromiso asumido frente a la contraparte;
- La presencia de riesgo para los bienes jurídicos protegidos
- Los recursos comprometidos en el caso;
- El margen de error.

De ello se deducirán las reglas de conducta que rigen la actuación profesional cuya falta de observación revelará la culpa.

Aplicaciones

Hemos mencionado anteriormente que, al analizar el cumplimiento del contrato, hay que tenerlo en cuenta como una totalidad o, mejor, como un sistema. El punto es que no hay que aplicar una metodología atomista –o individualista–, que analice *sólo* las partes desconectadas entre ellas y de la estructura. Si bien esto es cierto, hay que notar que se reafirma la necesidad de “abrir” el contrato y proceder a analizar las obligaciones que lo constituyen, dado que ello es de inestimable ayuda para calificar la responsabilidad potencial del deudor. En efecto, es la teoría de las obligaciones la que regula la forma en que deben cumplirse las prestaciones.

Como afirman Boragina et al.: “sólo a partir de analizar correctamente: el *contenido de la relación contractual*, entendiendo que puede existir *más de una obligación del solvens*⁹² para con el *accipiens*; que las mismas pueden ser *absolutamente independientes* entre sí; que técnicamente es positivo analizar la estructura de cada obligación de fuente contractual, en forma aislada; y, por último, que el contrato *se origina* no sólo con los deberes específicamente pactados *inter partes*, sino que *coexiste un conjunto de obligaciones impuesto por normas legales imperativas y supletorias* confortantes del contenido *virtual* del

⁸⁹ Lorenzetti, Tratado De Los Contratos, 2 ed., vol. II, III vols. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). pp. 643-644.

⁹⁰ Lorenzetti, Tratado De Los Contratos, 2 ed., vol. II, III vols. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). p. 652.

⁹¹ Lorenzetti, Tratado De Los Contratos, 2 ed., vol. II, III vols. (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). p. 653.

⁹² Maria M. Agoglia, Juan C. Boragina y Jorge A. Meza, Responsabilidad Por Incumplimiento Contractual, 1 ed. (Buenos Aires: Hammurabi, 2003). p. 126.

negocio, *se podrá aprehender el instituto en análisis*, desentrañando su verdadera estructura externa e interna, y la consecuente proyección funcional en el tramo de la responsabilidad por incumplimiento.”

Esta conceptualización nos permite comenzar el análisis por cada una de las obligaciones, caracterizarlas como de medios o de resultados y luego intentar vincularlas –o no– a cierto tipo legal de contrato. Si seguimos la teoría clásica, una vez que se hubiera determinado la naturaleza de cierta obligación, ello nos llevaría a caracterizar el contrato como locación de servicios o de obra. Si adherimos, en cambio, a la tesis de Lorenzetti expuesta, determinar la naturaleza de la obligación no determinaría el tipo de contrato ante el cual nos encontramos.

Cuando nos hallamos con que en el contrato coexisten diversas obligaciones superpuestas, y tal vez algunas principales y otras accesorias, podríamos caracterizar a algunas como de medios y a otras de resultados. En la concepción más reciente ello no es un problema, porque seguiría sin incidir en la determinación del tipo contractual. Pero, ¿cómo afecta esto a la teoría clásica?

Yzquierdo Tolsada afirma en relación a ello que “no sólo es admisible, sino que la práctica diaria demuestra la frecuencia del fenómeno en el que varias obligaciones de resultado se dan cita en el marco de una obligación de actividad, que es la que auténticamente sirve para calificar la relación [...]. Y, aunque individualmente considerados, los resultados primarios han de lograrse y su no consecución podrá generar responsabilidad (salvo prueba del caso fortuito), como si se tratase de contratos de obra, no puede decirse que la totalidad de la relación merezca semejante calificación. Para que el contrato sea de obra será necesario que se haya pactado la obligación de llegar al resultado final, al *opus consumatum et perfectum*. [...] Si] la obtención de ese *opus* deseado por el acreedor no está en la mano de quien realiza el trabajo, existirá contrato de servicios, por más que dentro del mismo existan parciales obligaciones de resultado.”⁹³

Es la misma idea de los “contratos típicos con prestaciones subordinadas” de la doctrina alemana. Si el contrato global de servicios resulta incumplido porque el profesional no ha obtenido uno de esos resultados parciales exigibles, será sencillo para el cliente probar la culpa (lo que siempre es exigencia en el contrato de servicios profesionales), tanto como probar el incumplimiento en un contrato de obra (obligación global de resultado).⁹⁴

Responsabilidad contractual del auditor externo de estados contables

En este párrafo final intentaremos aplicar lo desarrollado a lo largo de todo el trabajo al contrato de auditoría externa de estados contables que vincula a un Contador Público con su cliente. Nótese que es útil considerar que ambos sujetos son personas físicas. Levantar el supuesto desde el punto de vista del auditor nos lleva al problema de la responsabilidad de las sociedades de profesionales y a si es posible o no, de acuerdo al derecho positivo vigente en nuestro país, el ejercicio de una profesión por parte de personas jurídicas. Levantarlo desde el punto de vista del cliente nos lleva a los problemas –pensando en el caso extremo opuesto de las sociedades anónimas– que puede concitar la interacción de los órganos de administración, de gobierno y de fiscalización en el proceso de formación y aprobación de los estados contables.⁹⁵ Tampoco abordaremos la responsabilidad que les cabría a los subordinados de una u otra parte.⁹⁶

En definitiva, para analizar adecuadamente el vínculo contractual y las obligaciones que de él nacen, es útil abstraerse de la realidad y remontarse hasta el punto en que sólo subsisten

⁹³ Yzquierdo Tolsada, *La Responsabilidad Civil Del Profesional Liberal* pp. 63-65 y pp. 351-352.

⁹⁴ Yzquierdo Tolsada, *La Responsabilidad Civil Del Profesional Liberal*, Responsabilidad Civil, ed. Bueres, 1 ed., vol. 16 (Buenos Aires: Hammurabi, 1998). nota al pie en p. 65.

⁹⁵ Guillermo Cabanellas de las Cuevas, *Contabilidad Y Documentación Societaria*, Derecho societario, ed. Guillermo Cabanellas de las Cuevas, 1 ed., vol. 7, 32 vols. (Buenos Aires: Heliasta, 1999). pp. 271 y ss.

⁹⁶ Pedro N. Cazeaux y Félix A. Trigo Represas, *Derecho De Las Obligaciones*, 3 ed., vol. I, V vols. (La Plata: Platense, 1987). capítulo XXXVI.

el auditor –persona física actuando por si mismo– y su cliente –persona física actuando por si mismo–. De esta manera podremos conceptualizar el acto en su mayor pureza, sin elementos que obstaculicen el análisis. Luego de tener esto claro, es posible agregar fácilmente todas las variables adicionales deseadas para ir acercando la situación hipotética a la vida real. Proceder en sentido inverso, creemos, solo dificulta las cosas.

Tipificación contractual

Se han intentado aplicar al contrato de auditoría diversos tipos contractuales. De los que vimos, específicamente la locación de servicios, la locación de obra, el contrato atípico (con tipicidad social) y el contrato multiforme. Los esfuerzos han tenido un éxito relativo. Ya hemos reproducido las críticas a los últimos dos tipos; mientras que, en cuanto a los dos primeros, ambos tienen dificultades para aprehender el fenómeno estudiado.

La doctrina contable –las veces que se refiere al tema– se ha inclinado por la locación de obra⁹⁷, mientras que la jurídica ha intentado esquivar definirse la mayor cantidad de veces⁹⁸, otras se ha inclinado por la locación de obra⁹⁹, por el contrato atípico¹⁰⁰ o por el multiforme¹⁰¹. Como se observa, no es una cuestión muy pacífica.¹⁰²

El Derecho, en cuanto conducta en interferencia intersubjetiva, considera todas las acciones humanas.¹⁰³ En la medida en que regula acciones llevadas a cabo por especialistas en otras áreas del conocimiento, la experiencia de éstos puede ser útil para darle un valor concreto a los conceptos utilizados por la ciencia jurídica. De hecho –y parafraseando a Cabanellas de

⁹⁷ Marcelo Svidovsky, Contrato De Auditoría, Area Auditoria, ed. Centro de Estudios Científicos y Técnicos, 1 ed., vol. Informe N° 8 (Buenos Aires: FACPCE,). p. 11.; Alejandro Tacsir, "¿es Susceptible El Contrato De Auditoría De Ser Calificado Como "Locación De Obra"?", Revista de Ciencias Económicas V.5 (1969). p. 481; Enrique Fowler Newton, "Responsabilidad Del Auditor De Estados Contables Por Su Mala Praxis," Enfoques 2004 (2004). p. 114.

⁹⁸ Ernesto Eduardo Martorell, Tratado De Los Contratos De Empresa, 2 ed., vol. III, III vols. (Buenos Aires: LexisNexis, 2002). pp. 374-375; Ernesto Eduardo Martorell, Responsabilidad De Los Auditores Y De Los Estudios De Auditoría Frente Al Fraude Y Al "Default" Reprochable De La Empresa, 1 ed. (Buenos Aires: Errepar, 2003). pp. 65-66; Ernesto Eduardo Martorell, "Reflexiones Sobre Contratos "De Empresa". Alcances De La Responsabilidad De Los Estudios De Auditores," LA LEY B (1995). p. 1109; Ernesto Eduardo Martorell, "Nuevamente Sobre La Responsabilidad De Los Auditores ¿por Qué Buenos Contadores Efectúan Pésimas Auditorías?," LA LEY (2004). p. 21; Ernesto Eduardo Martorell, "De Auditores, Auditorías Y Escándalos Corporativos: Visión Actual De La Actividad Desde La Perspectiva Del Derecho," Revista de Derecho de Daños, eds. Jorge Mosset Iturraspe y Ricardo Luis Lorenzetti, 1 ed., vol. 2004-1 (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). p. 252; Marcelo J. López Mesa, "La Responsabilidad Civil De Los Auditores," LA LEY F (2000). p. 1323; Marcelo J. López Mesa, "La Responsabilidad Civil De Síndicos Y Auditores Societarios (Algunas Reflexiones Vinculadas a Los Fraudes Contables Y a Las Consecuencias Del Deficiente Contralor Del Manejo Societario)," Revista de Derecho de Daños, eds. Jorge Mosset Iturraspe y Ricardo Luis Lorenzetti, 1 ed., vol. 2004-1 (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). p. 179; López Mesa y Trigo Represas, Responsabilidad Civil De Los Profesionales p. 349; López Mesa, Responsabilidad De Los Profesionales En Ciencias Económicas pp. 242-243; Félix A. Trigo Represas y Marcelo J. López Mesa, Tratado De La Responsabilidad Civil, 1 ed., vol. II, V vols. (Buenos Aires: La Ley, 2004). p. 583.

⁹⁹ José María Garreta Such, La Responsabilidad De Los Auditores Por No Detección De Fraudes Y Errores, 1 ed. (Madrid: Marcial Pons, 2002). pp. 57 y ss; Lorenzetti, "Responsabilidad Civil De Contadores Y Auditores." p. 60.

¹⁰⁰ Luis Álvarez Juliá y Agustín Guido Goldfeld, "Responsabilidad De Los Profesionales De Las Ciencias Económicas Por Emisión De Dictámenes Y Asesoramiento," Revista de Derecho de Daños, eds. Jorge Mosset Iturraspe y Ricardo Luis Lorenzetti, 1 ed., vol. 2004-1 (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). p. 279.

¹⁰¹ Cazeaux y Trigo Represas, Derecho De Las Obligaciones pp. 653-654; Félix A. Trigo Represas, "Responsabilidad Civil De Los Contadores," Revista de Derecho de Daños, eds. Jorge Mosset Iturraspe y Ricardo Luis Lorenzetti, 1 ed., vol. 2004-1 (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). pp. 18-19.

¹⁰² El tema se ha agravado por la diversa semántica utilizada: certificación, dictamen, informe breve. Las normas muchas veces se refieren a la primera, mientras que la doctrina contable generalmente se refiere al último. La doctrina jurídica a veces es presa de este juego y termina opinando cosas contradictorias para el dictamen y el resultado de la labor de auditoría (el informe breve, claro está).

¹⁰³ Enrique R. Aftalión, José Vilanova y Julio Raffo, Introducción Al Derecho, 4 ed. (Buenos Aires: LexisNexis, 2004). p. 324. Sigue en esto la teoría egológica de Cossio.

las Cuevas– existen conceptos jurídicos, utilizados para imputar consecuencias bajo el Derecho Comercial, que sólo adquieren contenido mediante la aplicación de técnicas contables.¹⁰⁴

El contrato de auditoria es uno de los casos en que esto se hace patente. Efectivamente, para analizar el cumplimiento del contrato como se estableció anteriormente, es necesario recurrir a los usos y costumbres utilizados en la contratación cotidiana, a las elaboraciones teóricas sobre su labor que han realizados los profesionales contables y a la normativa contable y de auditoria que establece el significado técnico de conceptos y procedimientos utilizados. Sólo de esa manera podremos conocer quién, a qué, cuándo, cómo y por qué se obligan los auditores y luego acudir a los conceptos y estructuras desarrollados por el Derecho para encontrar una clasificación adecuada.

Incumplimiento contractual

Más allá de que se afirme que estamos frente a uno u otro contrato, es posible establecer las consecuencias del incumplimiento contractual remitiéndonos a la clasificación de las obligaciones en de medios o de resultado¹⁰⁵. Sucintamente:

1. El acreedor tiene la carga de acreditar la existencia de la relación, el incumplimiento de la prestación a cargo del deudor y el daño. Ello es de esta manera en todo tipo de obligaciones, cualquiera sea su fuente y especie.
2. Cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho de la norma o normas que invocare como fundamento de su pretensión, defensa o excepción.
3. Corresponde al deudor¹⁰⁶, en las obligaciones de diligencia, demostrar que actuó con la eficiencia, prudencia e idoneidad requeridas por las circunstancias del caso. Esta prueba, no es a nuestro entender, prueba de la no culpa. Es demostración del cumplimiento.
4. En aquellas obligaciones en las que se prometió un *opus*, el deudor sólo se libera con la prueba del caso fortuito, imposibilidad absoluta, extraña a su obrar.¹⁰⁷

Clasificación obligacional

Para superar las dificultades de la tipificación contractual, pasaremos al nivel de las obligaciones y luego veremos si es posible retornar al nivel de los contratos con algunas clarificaciones.

En efecto, es posible afirmar que la responsabilidad de los auditores no se define por el tipo de responsabilidad, ni por su delimitación subjetiva, sino por el tipo de prestación que involucra.¹⁰⁸

“La obligación del profesional es una de hacer, y debe cumplir conforme a lo pactado, al *standard* aplicable a la profesión, al estado de la técnica.”¹⁰⁹

A grandes rasgos, puede decirse que el auditor se obliga a:

1. Formarse una opinión técnica acerca de la razonabilidad de la información económica, financiera y patrimonial de su cliente; y
2. Emitir un dictamen en el que exprese las conclusiones arribadas en el punto 1.

Entendemos que esto trae como consecuencia que:

¹⁰⁴ Cabanellas de las Cuevas, Contabilidad Y Documentación Societaria p. 13.

¹⁰⁵ Conf. López Mesa, Responsabilidad De Los Profesionales En Ciencias Económicas p. 103. Se puede llegar a resultados similares prescindiendo de la clasificación, como lo haremos más adelante para las obligaciones de hacer.

¹⁰⁶ Para otra parte de la doctrina esto no corresponde al deudor: en el otro extremo se hallan quienes opinan que corresponde al acreedor, pero en el medio se encuentran los autores que adhieren a la teoría de las cargas probatorias dinámicas, que permite ir trasladando la carga de la prueba hacia la parte que tiene mayor probabilidad y facilidad de producirla. Conf. López Mesa, Responsabilidad De Los Profesionales En Ciencias Económicas, 1 ed. (Buenos Aires: La Ley, 2005). pp. 107-115.

¹⁰⁷ Mosset Iturraspe y Piedecosas, Responsabilidad Contractual pp. 230-231.

¹⁰⁸ Lorenzetti, "Responsabilidad Civil De Contadores Y Auditores." p. 48.

¹⁰⁹ Lorenzetti, "Responsabilidad Civil De Contadores Y Auditores," Revista de Derecho de Daños, eds. Mosset Iturraspe y Lorenzetti, 1 ed., vol. 2004-1 (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). p. 56.

- La obligación principal sea la de formarse una opinión, para lo cual es menester realizar los procedimientos de auditoria adecuados para obtener elementos de juicio válidos y suficientes; y
- La obligación secundaria sea la de entregar el dictamen en que plasme su opinión.
- La primera obligación sea de medios; y
- La segunda de resultado.

Ambas obligaciones son imprescindibles e inescindibles; sin embargo, creemos que lo principal es que el auditor establezca la razonabilidad de la información sometida a su análisis, al menos por el fundamento óptico de que no puede existir dictamen sin opinión y sí al revés.¹¹⁰

La distinción efectuada tiene como consecuencia relativa a la estructura de cumplimiento que los principios de localización y puntualidad se refieran específicamente a la obligación de resultado (la de entrega del dictamen)¹¹¹, mientras que los principios de identidad e integridad puedan referirse a ambas. Ahora bien, la identidad e integridad en el cumplimiento de la obligación de resultado será en cuanto a cuestiones formales, mientras que en la obligación de medios adquirirán un significado ampliamente mayor, dado que se referirán a las cuestiones de contenido. Esquemáticamente:

PRINCIPIO	MEDIOS	RESULTADO
IDENTIDAD	Cumple realizando su labor en la forma adecuada; siendo diligente en su accionar para recabar elementos de juicio válidos y suficientes para poder expresar una opinión sobre los estados contables en su conjunto	Cumple entregando un dictamen de auditor (que cumpla, por ejemplo, con los preceptos formales de la RT 7)
INTEGRIDAD	Cumple realizando <i>todas</i> las acciones <i>necesarias</i> para establecer la razonabilidad de la información analizada.	Cumple entregando un dictamen de auditor <i>completo</i> (que cumpla, por ejemplo, con <i>todos</i> los aspectos formales de la RT 7)
LOCALIZACIÓN	Amplio grado de discrecionalidad.	Cumple entregando el dictamen en el lugar pactado.
PUNTUALIDAD	Amplio grado de discrecionalidad.	Cumple entregando el dictamen en el momento pactado.

Una parte de los autores pertenecientes a la ciencia jurídica no realizan tal distinción, analizando todos los supuestos en una global "obligación de emitir un dictamen". Ello produce varios problemas cuando se conjuga con la clasificación de las obligaciones en de medios y de resultado. Pasaremos revista a sus opiniones.

¹¹⁰ Queda fuera de análisis la difícil cuestión del informe con abstención de opinión, es decir del no-dictamen.

¹¹¹ Aceptamos lo tradicionalmente expuesto en cuanto a que el auditor tiene una amplia libertad para fijar –junto a su cliente– los horarios, fechas y lugares en que realizará sus procedimientos. Normalmente tiene también una discrecionalidad casi total en cuanto a la forma, lugar y momento de procesar la información para arribar a sus conclusiones.

Un grupo¹¹² considera que la “emisión de dictámenes” importa una obligación de resultado: se considera que el dictamen tiene que brindar *certeza*, de manera que de no ser así la responsabilidad del auditor resultará como mera consecuencia de la acreditación de que tal resultado (la elaboración de un informe *cierto*) no fue alcanzado. Martorell, por ejemplo, afirma: “si el dictamen del auditor externo –aunque se haya optado por denominarlo informe breve– no otorga certeza, en alguna medida, a la manera de una “certificación” [...] hay que olvidarse de considerarlo «un método de control eficaz». Es que –por un imperativo lógico– si es serio debe brindar certeza a quien lo lee, porque de dicha certeza habrá de surgir –precisamente– su eficacia.”¹¹³

Otro grupo¹¹⁴ juzga que estamos ante una obligación de medios: el contenido del dictamen, la veracidad o exactitud de lo expresado en él, como igualmente su idoneidad para el logro de los fines procurados implica por cierto una obligación de medios, atento a que todo ello resulta aleatorio, contingente, potencial o eventual, de forma tal que el deudor habrá de cumplir con su prestación por el solo hecho de aplicar de su parte todo su esfuerzo e idoneidad a la actividad debida, pero sin comprometer para nada la obtención de ningún resultado concreto, o sea que: siendo una obligación de diligencia, no da una garantía sobre la inexistencia de fraudes.¹¹⁵

Bien afirma Trigo Represas que “en algún caso nuestra jurisprudencia también decidió que la obligación de los contadores era de “resultado”, aunque con la aclaración de que el resultado consistía en la buena ejecución técnica de la labor encomendada y no necesariamente en la obtención de alguna finalidad perseguida si ésta no era segura; empero, en este sentido, parece más correcto concurrir al distingo entre: el hecho de la emisión o presentación del «dictamen» o «informe» en el tiempo convenido, lo cual constituye una obligación de «resultado», del contenido de aquellos, lo que implica solo una obligación de medios.”¹¹⁶

Superación del distingo. Aplicación de la teoría de las obligaciones de hacer

¹¹² López Mesa, "La Responsabilidad Civil De Los Auditores." p. 1324; López Mesa, Responsabilidad De Los Profesionales En Ciencias Económicas pp. 242-244; López Mesa, "La responsabilidad civil de síndicos y auditores societarios." pp. 180-181; López Mesa y Trigo Represas, Responsabilidad Civil De Los Profesionales p. 350; Trigo Represas y López Mesa, Tratado De La Responsabilidad Civil pp. 584-585; Beatriz Venturini y Dora Szafir, "Responsabilidad Profesional De Los Contadores Públicos," Responsabilidad por Daños en el Tercer Milenio, eds. Alberto J. Bueres y Aída Kemelmajer de Carlucci, 1 ed. (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1997). p. 669; Martorell, "Nuevamente Sobre La Responsabilidad De Los Auditores ¿por Qué Buenos Contadores Efectúan Pésimas Auditorías?." p. 23; Martorell, "Reflexiones Sobre Contratos "De Empresa". Alcances De La Responsabilidad De Los Estudios De Auditores." p. 1111; Martorell, Tratado De Los Contratos De Empresa pp. 377-378; Martorell, Responsabilidad de los auditores p. 69; Martorell, "De auditores, auditorías y escándalos corporativos." pp. 254-255. En estos cinco trabajos Martorell “adelanta” que su opinión es que la obligación es en gran medida de resultado, pero como no llega a desarrollar su teoría, desconocemos sus argumentos para calificarla de esa manera. López Mesa y Trigo Represas cuando se ocupan de la naturaleza de la obligación del auditor citan a Martorell y se inclinan por el carácter de resultado, pero sin explicarlo en detalle. Veremos en las próximas notas que cuando se ocupan de la emisión de dictámenes afirman sin dudar que es una obligación de medios y brindan poderosos argumentos para sustentar su posición.

¹¹³ Martorell, "De Auditores, Auditorías Y Escándalos Corporativos: Visión Actual De La Actividad Desde La Perspectiva Del Derecho," Revista de Derecho de Daños, eds. Mosset Iturraspe y Lorenzetti, 1 ed., vol. 2004-1 (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). p. 243.

¹¹⁴ Lorenzetti, Tratado De Los Contratos p. 671; Lorenzetti, "Responsabilidad Civil De Contadores Y Auditores." p. 60; López Mesa, Responsabilidad De Los Profesionales En Ciencias Económicas pp. 145-146; López Mesa y Trigo Represas, Responsabilidad Civil De Los Profesionales pp. 323-327; Trigo Represas, "Responsabilidad Civil De Los Contadores." p. 29; Trigo Represas y López Mesa, Tratado De La Responsabilidad Civil pp. 562-565; Cazeaux y Trigo Represas, Derecho De Las Obligaciones pp. 658-660. No logramos armonizar lo afirmado en las páginas citadas en estas referencias con las citadas en la nota 109.

¹¹⁵ Trigo Represas, "Responsabilidad Civil De Los Contadores." p. 29.

¹¹⁶ Trigo Represas, "Responsabilidad Civil De Los Contadores," Revista de Derecho de Daños, eds. Mosset Iturraspe y Lorenzetti, 1 ed., vol. 2004-1 (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). p. 29.

Aplicando la teoría ya esbozada, podemos decir que la obligación del auditor tiene por objeto una prestación general de actividad, que debe ser juzgada en función de una serie de parámetros:

- La costumbre y el *standard* de conducta exigible;
- La ética;
- La Ciencia Económica y las técnicas contables y de auditoría;
- El compromiso asumido frente a la contraparte;
- Los recursos comprometidos en el caso;
- El margen de error.

“En el caso de la auditoría, la obligación consiste en un hacer determinado y susceptible de entrega, es decir, una obra. [...] Tanto contadores como auditores deben controlar los datos que se les ofrecen conforme a un *standard* ordinario, lo cual significa que deben instrumentar los controles habituales para evitar informaciones falsas, tomar información de distintas fuentes, someterla a verificación. Siendo una obligación de diligencia, no da una garantía sobre la inexistencia de fraudes.”¹¹⁷

Siguiendo la exposición de Lorenzetti, podemos decir que:

- El dictamen es un juicio profesional, es decir, una obligación de hacer;
- El dictamen es un hacer profesional y por lo tanto sometido a reglas del arte, la técnica contable, la ciencia económica, y el incumplimiento de esa diligencia es un supuesto de culpa;
- Cuando el profesional se obliga a la entrega de un dictamen, se trata de un hacer susceptible de entrega, y por lo tanto hay una locación de obra, pero la obligación de resultado, en este caso, se refiere a la “buena obra técnica”, es decir, a hacer el dictamen conforme al *standard* profesional;
- La obligación de entregar sometida a plazo, cuando es incumplida permite el reclamo de la entrega del dictamen por la mora automática, sin necesidad de probar ninguna otra cuestión.¹¹⁸

Podemos advertir que las diversas clasificaciones convergen. En efecto, si tomamos como válida la clasificación de las obligaciones en de medios y de resultado, nos inclinamos, junto a Trigo Represas, por considerar la obligación del auditor como de medios¹¹⁹. Si rehuimos al distingo, siguiendo a Lorenzetti, consideramos que se trata de un hacer susceptible de entrega, pero esa obra es la “buena obra técnica”. En ambos casos hay imputación subjetiva: se debe comparar el accionar del auditor contra el *standard* profesional adecuado para determinar si ha incurrido en culpa. Los efectos en ambos casos son los que mencionamos para el incumplimiento contractual de una obligación de medios.

Ahora podríamos volver al nivel de los contratos. Aquí hay que notar que las clasificaciones no convergen. Si adoptamos la tesis clásica, de asimilación entre obligaciones de medios/locación de servicios y obligaciones de resultado/locación de obra, nos inclinaríamos –en concordancia con todo lo expuesto– por la primera opción. Si adoptamos la teoría de las obligaciones de hacer, la asimilación se rompe, siendo posible tener una obligación de resultado dentro de un contrato de servicios.

Creemos que todo esto implica que podemos recorrer andariveles paralelos a nivel teórico, pero que tengan iguales efectos en la práctica. De esta manera nos parece adecuado:

Calificar a la obligación del auditor como de medios —> inclinarse por el contrato global de servicios con prestaciones subordinadas de resultado

o

Calificar a la obligación del auditor como un hacer susceptible de entrega —> considerar a esa obra como la “buena obra técnica” —> calificar al vínculo de locación de obra

¹¹⁷ Lorenzetti, "Responsabilidad Civil De Contadores Y Auditores." pp. 59-60.

¹¹⁸ Lorenzetti, "Responsabilidad Civil De Contadores Y Auditores," *Revista de Derecho de Daños*, eds. Mosset Iturraspe y Lorenzetti, 1 ed., vol. 2004-1 (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004). p. 62.

¹¹⁹ Nos estamos refiriendo a la obligación principal, claro está.

En ambos casos los efectos serán los mismos, y la teoría que mejor explica esta obligación y brinda un marco adecuado para juzgarla es la de las obligaciones de hacer reseñada.

Por lo contrario, **no** nos parece adecuado:

Partir apriorísticamente de la noción de locación de obra, sin analizar las obligaciones comprometidas → calificar, en consecuencia, a la obligación como de resultado → determinar, por ende, el factor de atribución objetivo, permitiendo sólo eximirse de responsabilidad mediante la prueba del caso fortuito.

Cabe resaltar que si se procede a la imputación objetiva, el análisis de la culpa o no culpa es indiferente. Es el incumplimiento material el que habilita el resarcimiento. Frente a esta concepción, poco valen al auditor los papeles de trabajo guardados y la posibilidad de demostrar las diligencias efectuadas.

Bibliografía:

Aftalión, Enrique R., José Vilanova, y Julio Raffo. Introducción al derecho. . 4 ed. Buenos Aires: LexisNexis, 2004.

Agoglia, María M., Juan C. Boragina, y Jorge A. Meza. Responsabilidad por incumplimiento contractual. . 1 ed. Buenos Aires: Hammurabi, 2003.

Álvarez Juliá, Luis, y Agustín Guido Goldfeld. "Responsabilidad De Los Profesionales De Las Ciencias Económicas Por Emisión De Dictámenes Y Asesoramiento." Revista de Derecho de Daños. Eds. Jorge Mosset Iturraspe y Ricardo Luis Lorenzetti. 1 ed. Vol. 2004-1. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004. 277-316.

Bustamante Alsina, Jorge. Teoría General de la Responsabilidad Civil. . 9 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2007.

Cabanellas de las Cuevas, Guillermo. Contabilidad y documentación societaria. . Derecho societario. Ed. Guillermo Cabanellas de las Cuevas. 1 ed. Vol. 7. 32 vols. Buenos Aires: Heliasta, 1999.

Cazeaux, Pedro N., y Félix A. Trigo Represas. Derecho de las Obligaciones. 3 ed. V vols. La Plata: Platense, 1994.

Farina, Juan M. Contratos Comerciales Modernos - Modalidades de Contratación Empresaria. . 3 ed. 2 vols. Buenos Aires: Astrea, 2005.

Fowler Newton, Enrique. "Responsabilidad Del Auditor De Estados Contables Por Su Mala Praxis." Enfoques 2004 (2004): 104-30.

Garreta Such, José María. La responsabilidad de los auditores por no detección de fraudes y errores. 1 ed. Madrid: Marcial Pons, 2002.

Kemelmajer de Carlucci, Aída, y Carlos Parellada. "Los Factores Subjetivos De Atribución." Responsabilidad Civil. Ed. Jorge Mosset Iturraspe. 1 ed. Responsabilidad Civil. Buenos Aires: Hammurabi, 1997. 141-73.

López Mesa, Marcelo J. "La Responsabilidad Civil De Los Auditores." LA LEY F (2000): 1317.

---"La Responsabilidad Civil De Síndicos Y Auditores Societarios (Algunas Reflexiones Vinculadas a Los Fraudes Contables Y a Las Consecuencias Del Deficiente Contralor Del Manejo Societario)." Revista de Derecho de Daños. Eds. Jorge Mosset Iturraspe y Ricardo Luis Lorenzetti. 1 ed. Vol. 2004-1. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004. 159-222.

---Responsabilidad de los Profesionales en Ciencias Económicas. . 1 ed. Buenos Aires: La Ley, 2005.

López Mesa, Marcelo J., y Félix A. Trigo Represas. Responsabilidad Civil de los Profesionales. . 1 ed. Buenos Aires: LexisNexis, 2005.

Lorenzetti, Ricardo Luis. "Responsabilidad Civil De Contadores Y Auditores." Revista de Derecho de Daños. Eds. Jorge Mosset Iturraspe y Ricardo Luis Lorenzetti. 1 ed. Vol. 2004-1. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004. 45-72.

---Tratado de los contratos - Parte General. . 1 ed. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004.

---Tratado de los Contratos. . 2 ed. III vols. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004.

Martorell, Ernesto Eduardo. "De Auditores, Auditorías Y Escándalos Corporativos: Visión Actual De La Actividad Desde La Perspectiva Del Derecho." Revista de Derecho de Daños. Eds. Jorge Mosset Iturraspe y Ricardo Luis Lorenzetti. 1 ed. Vol. 2004-1. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004. 223-58.

---"Nuevamente Sobre La Responsabilidad De Los Auditores ¿por Qué Buenos Contadores Efectúan Pésimas Auditorias?" LA LEY (2004): 1.

---"Reflexiones Sobre Contratos "De Empresa". Alcances De La Responsabilidad De Los Estudios De Auditores." LA LEY B (1995): 1098.

---Responsabilidad de los auditores y de los estudios de auditoría frente al fraude y al "default" reprochable de la empresa. . 1 ed. Buenos Aires: Errepar, 2003.

---Tratado de los Contratos de Empresa. . 2 ed. III vols. Buenos Aires: LexisNexis, 2002.

Mosset Iturraspe, Jorge, y Miguel A. Piedecabras. Responsabilidad Contractual. . Responsabilidad Civil y Contratos. 1 ed. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2007.

Mosset Iturraspe, Jorge. "Comentario Al Artículo 1107." Código Civil Comentado. Eds. Jorge Mosset Iturraspe y Miguel A. Piedecabras. 1 ed. Vol. Responsabilidad Civil. Código Civil Comentado. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2003. 283-92.

- "De La Imputación Subjetiva a La Objetiva (En La Responsabilidad Por Incumplimiento Contractual)." Responsabilidad Civil. Ed. Aída Kemelmajer de Carlucci. 1 ed. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2007. 115-26.
- "Introducción a La Responsabilidad Civil." Responsabilidad Civil. Ed. Jorge Mosset Iturraspe. 1 ed. Responsabilidad Civil. Buenos Aires: Hammurabi, 1997. 21-39.
- Responsabilidad por Daños. . 1 ed. X vols. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004.
- Spota, Alberto G. Instituciones de derecho civil - Contratos. . 1 ed. IX vols. Buenos Aires: Depalma, 1983.
- Svidovsky, Marcelo. Contrato de auditoria. . Area Auditoria. Ed. Centro de Estudios Científicos y Técnicos. 1 ed. Vol. Informe N° 8. Buenos Aires: FACPCE, .
- Tacsir, Alejandro. "¿es Susceptible El Contrato De Auditoria De Ser Calificado Como "Locación De Obra"?" Revista de Ciencias Económicas V. 5 (1969): 481.
- Trigo Represas, Félix A. "Comentario Al Artículo 521." Código Civil Comentado. Eds. Félix A. Trigo Represas y Rubén H. Compagnucci de Caso. 1 ed. Vol. Obligaciones - 1. Código Civil Comentado. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2005. 218-21.
- "Comentario Al Artículo 522." Código Civil Comentado. Eds. Félix A. Trigo Represas y Rubén H. Compagnucci de Caso. 1 ed. Vol. Obligaciones - 1. Código Civil Comentado. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2005. 221-25.
- "Responsabilidad Civil De Los Contadores." Revista de Derecho de Daños. Eds. Jorge Mosset Iturraspe y Ricardo Luis Lorenzetti. 1 ed. Vol. 2004-1. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004. 7-43.
- Tratado de la Responsabilidad Civil. . 1 ed. V vols. Buenos Aires: La Ley, 2004.
- Trigo Represas, Félix A., y Marcelo J. López Mesa. Tratado de la Responsabilidad Civil. . 1 ed. Vol. I. V vols. Buenos Aires: La Ley, 2004.
- Vazquez Ferreyra, Roberto A. "Los Presupuestos De La Responsabilidad Profesional." Las responsabilidades profesionales. Eds. Augusto M. Morello, et al. 1 ed. La Plata: Platense, 1992. 113-28.
- Venturini, Beatriz, y Dora Szafir. "Responsabilidad Profesional De Los Contadores Públicos." Responsabilidad por Daños en el Tercer Milenio. Eds. Alberto J. Bueres y Aída Kemelmajer de Carlucci. 1 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1997.
- Yzquierdo Tolsada, Mariano. La responsabilidad civil del profesional liberal. . Responsabilidad Civil. Ed. Alberto J. Bueres. 1 ed. Vol. 16. Buenos Aires: Hammurabi, 1998.