

# LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DE AUDITORIA DE CUENTAS Y LA NUEVA DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE EL ARTICULO 36 DE LA CONSTITUCION (La STC 386/1993, de 23 de diciembre)

Por

NATALIA MARTÍNEZ DE AZAGRA RIPA  
Departamento de Derecho Administrativo  
Facultad de Derecho. UCM

*SUMARIO:* INTRODUCCIÓN.—I. LAS CORPORACIONES PROFESIONALES EN LA NORMATIVA DE AUDITORÍA: a) *La Ley de Auditoría de Cuentas*. b) *El Reglamento de desarrollo*.—II. EL PLANTEAMIENTO DEL RECURSO Y LOS ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL.—III. VALORACIÓN DE LA SENTENCIA: a) *Profesión versus actividad*. b) *¿Actividad libre o regulada con anterioridad a la Ley de Auditoría de Cuentas?* c) *¿Es posible aplicar la doctrina de la función constitucional a los Colegios profesionales?*

## INTRODUCCIÓN

La auditoría de cuentas es una actividad de creciente interés público en nuestra sociedad (1). La Ley 19/1988, de 12 julio, que la regula, fue recurrida ante el Tribunal Constitucional por considerar que vulneraba el régimen constitucional de profesiones tituladas y Colegios profesionales (2).

La Sentencia que comentamos declara la constitucionalidad de la Ley, pero además, desde el punto de vista doctrinal, la Sentencia completa la doctrina anterior del Tribunal sobre Colegios profesionales e introduce una distinción entre «profesión» y «actividad» a la que otorga relevancia constitucional.

---

(1) La información económico-contable de una empresa debe proporcionar una imagen fiel de la situación real de ésta. La transparencia es, según la Exposición de Motivos de la Ley de Auditoría de Cuentas, «un elemento consustancial al sistema de economía de mercado, recogido en el artículo 38 de la Constitución» y el informe del auditor se configura como el instrumento elegido por el legislador para garantizarla.

(2) Recurso de inconstitucionalidad núm. 1632/88, promovido por 51 diputados, representados por don Federico Trillo Figueroa, en impugnación de los artículos 6, 7, 9, 14, 15, 16, 17, 18, 21, 22, disp. transitoria primera, disp. final primera y el aptdo. 3 de la disp. adicional segunda de la citada Ley.

## I. LAS CORPORACIONES PROFESIONALES EN LA NORMATIVA DE AUDITORÍA (3)

### a) *La Ley de Auditoría de Cuentas*

La Ley de Auditoría de Cuentas establece que sólo la inscripción en un registro administrativo faculta para el ejercicio profesional (4). Con ello queda descartado el tradicional sistema de colegiación obligatoria y se establece, en mi opinión, el primer modelo destacable de regulación y control administrativo de una actividad profesional titulada de corte liberal, en sustitución de los Colegios profesionales (5).

Sin embargo, esta Ley tiene varias peculiaridades.

La primera de ellas es que, desechando la colegiación obligatoria (6),

---

(3) Recordemos cuál es el régimen general de acceso y ejercicio de la actividad establecido por la Ley de Auditoría de Cuentas y por el RD 1636/1990, de 20 de diciembre, que la desarrolla.

La Ley define la auditoría de cuentas a partir de un criterio objetivo: «actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros», y subjetivo: «tendrá que ser realizado por un auditor de cuentas». Este último implica el establecimiento de una reserva legal de atribuciones profesionales (art. 1 de la Ley).

Se regula el acceso a la actividad que es sometido a un régimen de autorización administrativa (arts. 6, 7 y 10 de la Ley). Se exigen diversos requisitos: honorabilidad, carecer de antecedentes penales en delitos dolosos; titulación, estar en posesión de una titulación universitaria; profesionalidad, acreditar una formación teórico-práctica, superar un examen oficial de aptitud y solvencia, constituyendo obligatoriamente una fianza (arts. 7 y 12 de la Ley y 35 del Reglamento).

El auditor de cuentas puede ser tanto una persona física como jurídica. La Ley de Auditoría de Cuentas y su Reglamento contemplan las peculiaridades que derivan del ejercicio de la profesión por sociedades de auditoría y que constituyen un verdadero régimen particular.

Cumplidas las condiciones de acceso a la actividad, debe procederse a la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas dependiente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (arts. 6.1 y 22 de la Ley). El Registro se crea en la propia Ley pero su organización y funcionamiento se desarrolla exhaustivamente en el Reglamento (arts. 21 a 35). Como detalle resulta interesante señalar que se prevén tres tipos de situación jurídica: las tradicionales de ejerciente y no ejerciente (es curioso que se haya recogido esta figura normalmente colegial) y una intermedia un poco especial denominada «prestación de servicios por cuenta ajena» que incluye a los colaboradores de los auditores (art. 30 del Reglamento).

Se regula el propio ejercicio de la actividad mediante el establecimiento de incompatibilidades (art. 8 de la Ley y arts. 36 a 41 del Reglamento) y deberes profesionales; mediante la inclusión de un régimen sancionador (arts. 15 a 22 de la Ley y arts. 45 a 63 del Reglamento) y la enumeración de las causas que provocan el cese en la actividad (art. 9 de la Ley).

La Ley atribuye el control y la disciplina del ejercicio profesional al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas que se crea en la propia Ley como un organismo autónomo adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda (disp. adic. 2.ª de la Ley). Los actos del Instituto son impugnables ante este Ministerio y sus resoluciones pondrán fin a la vía administrativa (art. 22 de la Ley).

(4) Artículo 6.1 de la Ley.

(5) Esta tendencia ha sido confirmada por la Ley 9/1992, de 30 de abril («BOE» del 2 de mayo), de Mediación en Seguros Privados.

(6) La adscripción a las corporaciones representativas de auditores es voluntaria aunque no se establezca así expresamente, pero debe ser «pública» en el sentido de cono-

especifica con mucho cuidado el ámbito de aplicación de la norma y, en concreto, el alcance no derogatorio del régimen colegial aplicable a actividades similares a la auditoría (7).

La segunda es que la Ley no crea ningún Colegio profesional pero se refiere a unas corporaciones representativas de los intereses de los auditores de cuentas sin ocuparse de regular su composición. Las funciones que la Ley de Auditoría de Cuentas les concede no son las tradicionales de las corporaciones profesionales: se les sustrae en su totalidad el control y la disciplina de la profesión que se traslada a la Administración a través de un organismo autónomo, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y se les concede una función de colaboración con la Administración en dos aspectos, la elaboración de la normativa técnica profesional y la realización de los exámenes de aptitud profesional (8).

Corresponde a estas corporaciones representativas la elaboración, adaptación y revisión de las normas técnicas de auditoría (9). No cabe duda de que la función normativa es de gran importancia, aunque su margen de libertad se reduce al determinar la Ley de Auditoría de Cuentas los criterios a los que debe atenerse la corporación (10). Por otra parte, al matizar la Ley que las normas corporativas sólo «serán válidas a partir de su publicación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» (art. 5.2), surge la duda de si es necesaria una aprobación por parte de este organismo al contenido de la norma, supuesto en el cual la potestad de la corporación no sería completa, o si la Ley está únicamente concretando el principio general de publicidad de las normas. Esta duda queda despejada cuando, para salvar la siempre problemática cuestión del incumplimiento por inactividad y para garantizar las directrices de la Ley, la Ley de Auditoría de Cuentas atribuye subsidiariamente la competencia normativa al Ins-

---

cida ya que el Reglamento exige la comunicación de este dato a la Administración (art. 34) y su publicación por ésta en la relación anual de auditores (art. 32).

(7) Artículo 6.3.b) de la LAC: «La inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas no facultará para el ejercicio profesional de otras actividades distintas a las previstas en el artículo 1 de la presente ley que requerirán las condiciones de titulación y colegiación exigidas por la legislación aplicable en cada caso.»

La colegiación es voluntaria para el ejercicio de la profesión de «economista», aunque el uso del término como denominación profesional queda reservado a los colegiados (art. 1 RD 971/77); la profesión de censor jurado de cuentas queda transformada en la de auditor de cuentas, así que la Ley sólo puede referirse a las profesiones de profesor y perito mercantil que requieren la colegiación para su ejercicio (art. 1 RD 971/77).

(8) Artículo 7.5, que junto con el artículo 5.2 constituyen las únicas referencias de la LAC a las corporaciones profesionales. El artículo 27 del Reglamento regula la convocatoria de los exámenes y la composición de los tribunales.

Antonio FANLO LORAS, en su obra *El debate sobre Colegios profesionales y Cámaras oficiales*, Civitas, 1992, pág. 112, ha señalado que la función de elaboración normativa es razón suficiente para crear un Colegio profesional «con la supresión de esos “falsos” Colegios a los que se reconoce la condición de corporaciones representativas de auditores».

(9) Artículo 5.2 de la LAC. El mismo precepto prevé un trámite de información pública del proyecto corporativo de seis meses.

(10) La normativa que dicte debe ser conforme a los principios generales y práctica comúnmente admitida en los países de la Comunidad Económica Europea (art. 5.2 de la LAC).

tituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas tanto en el caso de omisión de la función como en el de realización de la misma sin respeto a los principios establecidos por la Ley. Este último supuesto indica que existe una competencia reglada de aprobación.

b) *El Reglamento de desarrollo: RD 1636/1990*

El tratamiento de esta cuestión en el Reglamento de Auditoría de Cuentas es uno de los puntos clave de la norma, no sólo por su extensión (11) sino principalmente por las innovaciones que introduce respecto de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Entre estas novedades caben destacar: la delimitación de quiénes ostentan esta condición de corporaciones representativas de auditores y el establecimiento de nuevas funciones respecto de las dos previstas en la Ley de Auditoría de Cuentas y ya analizadas con anterioridad.

«Se consideran Corporaciones representativas de auditores las entidades de derecho público de las que formen parte los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría que cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos...»  
(art. 74)

El artículo 75 del Reglamento enumera las funciones corporativas y considero importante destacar que se introducen algunas no contempladas por la Ley: proponer la iniciación de expedientes sancionadores (12), colaborar en los expedientes de control técnico iniciados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (13), organizar los cursos de formación teórica necesarios para el acceso a la actividad y de los programas de formación permanente de los profesionales, fomentar la colaboración de sus miembros en la formación práctica exigida para el acceso a la actividad y otorgar el visto bueno a los certificados expedidos por los miembros

---

(11) Les dedica el capítulo VII en su totalidad bajo el epígrafe «De las Corporaciones representativas de auditores» y merecen su atención en algunos otros preceptos: artículos 17 a 20, 27, 52, 69, disposición adicional primera y disposición transitoria cuarta.

(12) Deben aportar documentación que fundamente la iniciación del expediente (art. 52).

(13) Artículo 69 del Reglamento.

La LAC en estos puntos no menciona a las corporaciones, ya que en materia de procedimiento (art. 21) hace una remisión genérica al procedimiento sancionador de la Ley de Procedimiento Administrativo (hoy LPARC) y no se regula la forma en que se desarrollará el control técnico (art. 22).

El aptdo. f) del artículo 75 del Reglamento les atribuye la función más genérica de «efectuar el control de calidad sobre la actividad profesional desarrollada por sus miembros velando por el fiel cumplimiento de la Ley 19/1988 ..., el presente Reglamento y las normas técnicas de auditoría de la Corporación» —art. 75.f)—. A pesar de su amplitud, esta función se limita a la participación en el control técnico prevista por el artículo 69 y a la posibilidad de proponer el inicio de un expediente sancionatorio, ya que la competencia sancionadora reside en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

que hayan dirigido las prácticas, «vigilar el cumplimiento de las normas deontológicas de la Corporación» (14) y una cláusula general residual típica de remisión estatutaria y de colaboración con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, es decir, con la administración (15).

Respecto al reconocimiento de la cualidad de corporación representativa a entidades concretas, cuando se promulgó la normativa sobre auditoría de cuentas existían varias que agrupaban, algunas de forma exclusiva y otras no, a los profesionales que realizaban esta actividad. De ellas dos tenían la condición de Colegio profesional, el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España y el Consejo General de Colegios de Economistas de España; la otra era una «organización profesional de derecho público» (art. 1 RD 2777/1982), el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. La norma debía tomar una posición respecto a ellas y si la ley no lo hizo el reglamento no podía obviarlo al regular específicamente las corporaciones profesionales y otorgó a las tres la condición de «representativas» (16).

## II. EL PLANTEAMIENTO DEL RECURSO Y LOS ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL

La base del recurso de inconstitucionalidad presentado en impugnación de la Ley de Auditoría de Cuentas, tal y como señala el propio Tribunal Constitucional (17), es el artículo 36 de la Constitución.

Se entiende que la citada Ley ha regulado la «profesión» (18) de auditor de cuentas y a partir de este presupuesto se construye todo el entramado jurídico:

En primer lugar se alega una cuestión formal: la constitucionalidad de regular un Colegio profesional en una ley distinta de la Ley de Colegios profesionales (19).

(14) Artículo 75.g) del Reglamento. La función deontológica no tiene cobertura legal específica en la Ley 19/1988.

La mención se refiere a las normas deontológicas de la corporación y no de la profesión. Esto significa que pueden existir tantas normas deontológicas como corporaciones profesionales reconocidas en la actividad, aunque lo mismo puede decirse en teoría de las normas técnicas de auditoría ya que el Reglamento señala que la corporación debe velar por el fiel cumplimiento de «las normas técnicas de auditoría de la Corporación» —art. 75.f)—. Sin embargo, sólo se ha publicado por el Instituto de Contabilidad una normativa técnica de auditoría (Boletín núm. 4 del ICAC, de enero de 1991).

(15) Artículo 75 del Reglamento, aptdos. j) e i), respectivamente.

(16) Sin embargo, la regulación es reiterativa porque se hace un reconocimiento genérico y otro individual, el primero en la disposición adicional 1.ª, en la que se señala que se considerarán corporaciones representativas de auditores a «aquellas Corporaciones de derecho público que el 15 de julio de 1988 tuvieron recogida en sus Estatutos como una de las funciones de sus miembros la de la auditoría de cuentas», y el segundo en la disposición transitoria cuarta, donde se reconoce esa misma condición a las tres entidades mencionadas anteriormente.

(17) FJ 2 *in principium*.

(18) Cito la palabra entrecorrida porque la aplicabilidad de este término al caso es una de las cuestiones más polémicas de la Sentencia.

(19) Vid. *infra*, aptado. III.C.

Por otra parte, consideran los recurrentes que la literalidad del artículo 36 contiene implícitamente una reserva en favor de los Colegios profesionales de determinadas funciones relativas a las profesiones tituladas, las disciplinarias principalmente (20). Por ello estiman que la Ley de Auditoría de Cuentas infringe la Constitución cuando atribuye dichas funciones a la Administración a través del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. A ello responde el Tribunal reiterando su doctrina sobre la inexistencia de límites materiales en la Constitución en materia de Colegios profesionales (21).

La propia regulación de la actividad cuestionada vulnera, en opinión de los recurrentes, el artículo 14. El legislador no tiene libertad para intensificar la presencia administrativa en una profesión si no existen unos elementos muy concretos que justifiquen esa diferencia de trato respecto de otras profesiones. En este sentido se impugnan algunas de las funciones atribuidas por la Ley al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. El argumento del Tribunal es simple. No existe término de comparación puesto que no se regula una profesión sino una actividad (22). Sin perjuicio de ello, el Tribunal Constitucional dedica varios párrafos (23) a analizar la relevancia pública de la auditoría de cuentas, concluyendo que la misma justifica sobradamente la intervención administrativa prevista por el legislador (24).

Se pretende la estimación de una supuesta vulneración de la distribución constitucional de competencias en materia de Colegios profesionales y régimen de las profesiones tituladas. No regulándose ni un Colegio profesional ni una profesión no son de aplicación, en opinión del Tribunal, los títulos competenciales citados, pero aun si lo fueran, refi-

---

(20) También la salvaguarda de la documentación de la auditoría en los supuestos de baja del auditor (art. 18.2 de la LAC). Desechado por el TC en el FJ 5, apartado. C).

(21) FJ 3 en general y FJ 5, apartado. A) *in fine*, en relación a las funciones colegiales. Sin embargo, discrepo del Tribunal en la presente Sentencia cuando señala que la disciplina de las actividades profesionales, su control técnico y los registros profesionales no son funciones características de los Colegios profesionales (FJ 5, apartado. A). El Tribunal en su jurisprudencia ha excluido esas funciones como exigencias constitucionales pero ha reconocido su postulación legal, que no se limita a 1974, sino a fechas más remotas, según demuestra el estudio de la historia colegial.

Sobre el alcance y límites generales de la competencia legislativa, vid. STC 227/1988 (ley de aguas); en concreto sobre el artículo 36, vid. STC 42/1986 (FJ 1), STC 89/1989 (FJ 5 y 9); en materia de cámaras agrarias, STC 132/1989, de 18 de julio.

(22) FJ 4.

El artículo 14 es uno de los más alegados en materia de Colegios profesionales y ejercicio de profesiones tituladas. Sin embargo, el principio de igualdad sólo ha sido considerado para estimar un recurso de amparo, STC 69/1985, de 30 de mayo, en relación a la exención de colegiación de los letrados de las Comunidades Autónomas «para dar en este aspecto a la defensa de las Comunidades Autónomas un tratamiento parejo al del Estado» (FJ 2).

En cualquier caso y también en relación a la colegiación obligatoria de los funcionarios, la STC 131/1989 (FJ 5) había señalado que la regulación de las profesiones y de sus Colegios puede ser diversa en razón de las peculiaridades propias de cada profesión.

(23) FJ 3 y FJ 5, apartado. A).

(24) FJ 3: «regular la actividad y sus efectos es, por consiguiente, cuando concurre un interés público como el señalado, una atribución del legislador».

riéndose el artículo 36 a una ley estatal, no se produciría invasión competencial (25).

Los recurrentes aducen también que la obligación del auditor de facilitar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas determinada documentación para posibilitar el control técnico de la auditoría, vulnera la protección constitucional del secreto profesional del artículo 24.2 de la Constitución, pero ésta, indica el Tribunal, no es aplicable porque queda restringida «a los supuestos de declaración como testigos en juicio penal y su exacta regulación queda relegada a la ley» (26).

Por último, la Ley de Auditoría de Cuentas introduce la inscripción en un registro profesional administrativo como título habilitante para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, por lo que necesariamente debía incluir un tratamiento específico para la incorporación inicial de los profesionales que venían ejerciendo esta actividad al tiempo de la entrada en vigor de la ley. Los recurrentes impugnan este régimen transitorio alegando la vulneración de los principios de igualdad, de interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos, de seguridad jurídica y de irretroactividad. Todos estos motivos son desestimados por el Tribunal (FJ 8). Destaca, respecto a la igualdad, la consideración sobre la ausencia de término de comparación por la heterogeneidad de situaciones existentes con anterioridad a la ley y en relación al principio de irretroactividad, la aplicación de la doctrina sentada en la STC 42/1986 (27).

Los pilares de la Sentencia elaborada por el Tribunal son la negación de los presupuestos de los que partía el recurso, la reiteración de la inexistencia de límites materiales en la Constitución en materia de Colegios profesionales y la libertad del legislador en la configuración del régimen de una actividad profesional.

Se niegan los presupuestos fáctico-jurídicos del recurso porque, en opinión del Tribunal Constitucional, el objeto de la Ley de Auditoría de Cuentas no es una «profesión» sino una «actividad», y no regula un Colegio profesional sino que «se limita a crear un órgano público al que asigna funciones determinadas», el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, con el que se crea una relación de sujeción especial.

---

(25) Se remite el TC a la STC 76/1983, de 5 de agosto, que en ese aspecto ha sido reiterada y matizada en las SSTC 20/1988, de 19 de febrero; 227/1988, de 29 de noviembre (ley de aguas, FJ 24); 87/1989, de 11 de mayo, y 56/1990, de 29 de marzo.

En esta Sentencia el Tribunal completa su doctrina anterior indicando que los aspectos fundamentales de la regulación del ejercicio de las profesiones liberales, a efectos competenciales, son: «rango o nivel de titulación, formación exigible, inscripción en un registro y responsabilidad» (FJ 5).

(26) FJ 7.

(27) Considera el TC que antes de la promulgación de la LAC, la auditoría era una actividad libre y «lo cierto es que no se puede hablar para referirse a un ámbito de libertad de derechos adquiridos» (STC 42/1986, de 10 de abril).

### III. VALORACIÓN DE LA SENTENCIA

Como observación general hay que señalar que la doctrina sentada en los fundamentos jurídicos de la Sentencia coincide sustancialmente con las alegaciones presentadas por el Abogado del Estado en el proceso de inconstitucionalidad.

La Sentencia es de cierta complejidad por su doble línea argumental. El Tribunal Constitucional desestima los motivos de inconstitucionalidad presentados, en primer lugar, negando los presupuestos de los que parte el recurso, pero a continuación los admite hipotéticamente para llegar a la misma conclusión, la desestimación, en base a otros razonamientos distintos.

Este doble sistema es utilizado para contestar todas las alegaciones excepto las referentes al secreto profesional y al régimen transitorio de incorporación al Registro Oficial de Auditores. Indudablemente con él, el Tribunal Constitucional ha pretendido una mayor rotundidad, ser exhaustivo en lo posible, pero en el fondo una duda aguijonea al lector: ¿no será que el Tribunal Constitucional no está muy convencido de la suficiencia de sus argumentos iniciales y decide por ello combatir «hipótesis»?

#### a) *Profesión versus actividad*

El Tribunal afirma que la Ley de Auditoría de Cuentas «no regula exactamente el ejercicio, como pretenden los recurrentes, de una profesión liberal (28), sino de una actividad» (FJ 2). Del análisis de la Sentencia se concluye que en opinión del Tribunal Constitucional una profesión se diferencia de una actividad en el concepto, en el modo de acceso y en el contenido mínimo de la norma que la regula.

Profesión, para el Tribunal, es un concepto más amplio que actividad ya que la primera «incluye, generalmente, la realización de un disperso haz de actividades cada una de las cuales es susceptible, en su caso, de tener una diferente regulación y así ocurre con cierta frecuencia; la regulación de una de esas actividades no es, por consiguiente, la de la profesión en su conjunto» (FJ 3).

Lo anterior es indudablemente cierto pero ello no significa que sea válido como criterio a los efectos que nos ocupan, pues también existen profesiones consistentes en el ejercicio de una sola actividad (abogado, procu-

---

(28) Para un estudio sobre los factores históricos, sociológicos y económicos de las profesiones liberales, vid. «Notas para un estudio sociológico y económico de las profesiones liberales», de M.<sup>ª</sup> Teresa ALONSO PÉREZ, y «Profesionalización, desprofesionalización y fórmulas organizativas», de Angel J. GALLEGO MORALES, ambos incluidos en la obra *El ejercicio en grupo de profesiones liberales*, Universidad de Granada, 1993.

Vid. atque *Les professions liberales*, de Joseph VAGOGNE, en la colección «Que sais-je», núm. 2163, de PUF, París, 1984, y la clásica obra de Carlo LEGA, *Le liberi professioni intellettuali nelle leggi e nella giurisprudenza*, Giuffrè, Milano, 1974.



rador, etc.) por lo que se pierde el elemento diferenciador. A ello se une la dificultad en muchas ocasiones de determinar cuándo finaliza una actividad y comienza otra diferente, cuestión que puede hacerse depender fácilmente del grado de abstracción de la definición que se dé.

A la profesión se accede desde una sola titulación y a la actividad desde varias (FJ 2 *in fine*). Esto podría resultar cierto en la mayoría de los supuestos pero no en todos (29), y por ello tampoco es válido como criterio diferenciador.

Por último, según el Tribunal, la regulación de una profesión implica un contenido mínimo de titulación, competencia y funciones, derechos y obligaciones, normas deontológicas y organización corporativa que no exigiría, *a contrario sensu*, una actividad (FJ 3).

Uno de los elementos de este criterio, la organización corporativa, no es indispensable. Los *status* jurídicos tradicionales de una profesión son: profesión libre, profesión titulada o regulada y profesión colegiada (30). Es decir, una profesión titulada no ha de ser necesariamente colegiada (31). Según la doctrina del propio Tribunal Constitucional, todas estas decisiones son libres para el legislador siempre que en el supuesto de adoptarla no exista arbitrariedad y sí un interés público suficiente (32).

Sin entrar a cuestionar la validez del criterio y aun admitiéndolo apriorísticamente, nos encontramos con que éste no se cumple en el supuesto de la auditoría a pesar de la categórica afirmación del Tribunal (33); y no se cumple, porque la Ley de Auditoría de Cuentas regula la titulación exigible para ejercer la actividad, las funciones de la misma, contenidas en su definición, los deberes de los auditores y su normativa deontológica (34).

---

(29) Nadie dudaría de la consideración del periodismo como profesión y, sin embargo, en la actualidad su ejercicio no está reservado a ningún título en particular a pesar de que el artículo 2 del RD 1926/1978, de 18 de julio, reservó la inscripción en el registro profesional de periodistas a los licenciados en ciencias de la información.

Tampoco cabe dudar de la existencia de verdaderas profesiones desarrolladas dentro de la función pública (cfr. SAINZ MORENO, «Colegios profesionales», en la obra colectiva *Constitución española de 1978*, dirigida por Oscar ALZAGA, Madrid, 1983, T. III, pág. 540) como la de diplomático o profesiones que implican un ejercicio privado de funciones públicas como la de corredor colegiado de comercio (cfr. SAINZ MORENO, *ibidem*, y *Ejercicio privado de funciones públicas*, en los núms. 100-102 de esta REVISTA, 1983, págs. 1772 y ss.) y, sin embargo, a ambas se puede acceder desde diversas titulaciones.

(30) Vid. SAINZ MORENO, «Colegios profesionales», *op. cit.*, pág. 515

(31) Cfr. José M.<sup>o</sup> SOUVIRÓN MORENILLA, *La configuración jurídica de las profesiones tituladas*, Consejo de Universidades, 1988, pág. 75, y Antonio FANLO LORAS, *op. cit.*, pág. 148.

(32) SSTC 83/1984, de 24 de julio; 42/1986, de 10 de abril (FJ 1), y 89/1989, de 11 de mayo (FJ 5). Confirmada en esta Sentencia en el FJ 3. Vid. *infra*, pág. 278.

(33) Señala el Tribunal que la LAC regula la actividad de auditoría «sin por ello regular la profesión de auditor. En efecto, la Ley no contiene las normas que característicamente regulan una profesión, como son la titulación requerida, el campo en el que se desarrolla la profesión, las obligaciones y derechos de los profesionales, las normas deontológicas que han de seguir y, en suma, su organización corporativa» (FJ 3).

(34) Me remito a la exposición del régimen general de la Ley expuesta *ut supra*, nota 3.

Como profesional, el principal deber del auditor de cuentas es la independencia (arts. 8 y 16 de la Ley y 36 del Reglamento) pero, además, está obligado a requerir a la empresa auditada cuanta información precise para la elaboración del informe (arts. 3 y 4 de la Ley y 9 del Reglamento), a emitir éste conforme a las reglas técnicas establecidas (art. 5 de la

Respecto a la organización corporativa y sin perjuicio de lo anteriormente dicho, si la expresión no se identifica con la institución de los Colegios profesionales, la actual normativa sobre auditoría sí recogería este elemento ya que el Reglamento regula con bastante detalle las «corporaciones representativas de auditores» introducidas por la Ley de Auditoría de Cuentas (35).

En resumen, los criterios en los que se basa el Tribunal Constitucional para afirmar que la auditoría de cuentas es una actividad y no una profesión no resisten un análisis riguroso (36).

Lo paradójico es que el Tribunal no tenía ninguna necesidad de distinguir entre «profesión» (37) y «actividad». Es irrelevante. Por una parte, en

---

Ley y arts. 12 y 13 del Reglamento) y a responsabilizarse de su actividad (arts. 5 y 15 de la Ley y arts. 12 y 45 del Reglamento). Debe custodiar los documentos relacionados con la auditoría (art. 14 de la Ley y art. 44 del Reglamento) y guardar el secreto profesional —arts. 13 y 16.e) de la Ley y arts. 43 y 48 del Reglamento—. En relación con el uso de la información y no con su difusión se encuentra la prohibición de utilizar ésta en beneficio propio. La Ley protege además la calidad, la veracidad y el mantenimiento de la palabra dada porque en su artículo 16.2 considera infracción grave «la aceptación de trabajos de auditoría que superen la capacidad anual medida en horas del auditor de cuentas, de acuerdo con lo establecido en las normas técnicas de auditorías de cuentas» —apdo. h)—; «la emisión de informes de auditoría de cuentas cuyo contenido no fuese acorde con las pruebas obtenidas por el auditor en su trabajo» —apdo. b)—, y «el incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría contratada en firme» —apdo. a)—. Este último supuesto es especialmente interesante porque en él se observa con claridad la tipificación de un ilícito contractual como ilícito administrativo, tendencia muy acusada en las recientes regulaciones administrativas de las profesiones liberales.

Todos estos «deberes» formulados negativamente a través de su tipificación como infracciones, constituyen junto con los deberes positivamente expresados, manifestaciones típicas de deberes deontológicos profesionales tal y como los definen la mayor parte de las profesiones liberales, si bien es cierto que dentro de la estructura típica de las normas deontológicas profesionales se suele incorporar un capítulo sobre los deberes con los compañeros que en la normativa de auditoría no existe.

Citaremos a continuación, únicamente *ad exemplum*, algunas profesiones que establecen los mismos deberes que la Ley de Auditoría de Cuentas y que los califican de «deontológicos».

*Independencia:* cfr. abogados, art. 437.1 LOPJ, art. 52 estatuto de la abogacía y capítulo de principios generales de las normas deontológicas (en adelante, ND); médicos, artículo 22 ND; arquitectos, arts. 10 y 14 ND.

*Realización del servicio contratado y condiciones del cese:* cfr. abogados, art. 449.4 LOPJ y aptados. 8 y 10 del capítulo de relaciones con el cliente de las ND; médicos, art. 9 ND; arquitectos, art. 13 ND.

*Calidad* determinada por la capacidad técnica y física: cfr. abogados, apartado. 5 del capítulo de relaciones con el cliente de las ND; médicos, art. 21.2 ND; arquitectos, arts. 11 y 22 ND.

*Actuación conforme a reglas técnicas:* cfr. médicos prohibición de utilizar métodos carentes de base científica, art. 24 ND.

*Secreto profesional:* cfr. abogados, capítulo con idéntica rúbrica de ND; médicos, arts. 16 a 20 ND; arquitectos, art. 19 ND.

*Conservación de documentos:* médicos, art. 15 ND.

(35) Me remito al apartado. I de este artículo.

(36) FANLO LORAS ha considerado la «auditoría de cuentas» como una profesión titulada (*op. cit.*, pág. 112).

(37) Sobre el concepto de profesión en general, vid. Gaspar ARIÑO ORTIZ y José M.<sup>o</sup> SOUVIRÓN, *Constitución y Colegios profesionales*, págs. 97-104; SOUVIRÓN MORENILLA, *op. cit.*, págs. 23-26, y SAINZ MORENO, *Colegios profesionales*, *op. cit.*, pág. 512.

los dos supuestos el legislador tiene completa libertad en su regulación material (38) y, por otra, desde el punto de vista constitucional, la distinción sólo operaría en el ámbito de la reserva de ley del artículo 36, excluyendo de ésta al régimen jurídico de las actividades tituladas. Siendo el caso que la regulación de la actividad auditora se ha producido por una norma con rango de ley, la gratuidad del argumento en la sentencia es evidente.

Puede ser que en el lenguaje común se utilicen ambos términos con significado diferente, aunque es cuestionable que sea siempre así (39), pero siguiendo a Alejandro NIETO, es ilustrativo recordar que en la mayoría de los casos la identidad o diversidad ontológica de los conceptos no tiene relevancia jurídica, ya que «el legislador puede dotar del mismo régimen jurídico a figuras que en el mundo real son sin duda alguna ontológicamente diferentes», y viceversa (40).

En nuestro ordenamiento no existe todavía ninguna definición en sentido genérico de profesión ni de actividad (41). Indudablemente el Tribunal Constitucional puede, en su labor de intérprete constitucional, otorgar un contenido positivo al término profesión (42), pero sería deseable que

(38) La STC 83/1984, de 24 de julio, niega que exista un contenido constitucionalmente garantizado de cada profesión u oficio frente a opiniones anteriores que se habían mantenido en ese sentido (SAINZ MORENO, «Colegios profesionales», *op. cit.*, pág. 529, y MUÑOZ MACHADO, PAREJO ALFONSO y RUILOBA SANTANA, en *La libertad de ejercicio de la profesión y el problema de las atribuciones de los titulados*, Madrid, 1983, págs. 125 y ss.).

Como señala SOUVIRÓN MORENILLA, la libertad profesional queda entonces referida a la «libre conformación social de las profesiones» (*op. cit.*, pág. 49), aunque la STC 42/1986, de 10 de abril, se refiere al «límite del contenido esencial de la libertad profesional» en la regulación de una profesión titulada (FJ 1).

(39) En general, la doctrina no suele distinguir entre profesión y actividad profesional utilizando los términos sinónimamente, pero SOUVIRÓN MORENILLA sí se refiere incidentalmente a la cuestión señalando que «la profesión es una abstracción, lo que existen son las actividades y el peculiar modo de ejercicio en que la misma se expresa» (*op. cit.*, pág. 49).

El propio TC utilizó indistintamente las dos expresiones en relación a los odontólogos en la STC 221/1988, de 24 de noviembre (FJ 3).

La STC 61/1990, de 29 de marzo, trataba sobre la revocación de licencia de actividad profesional a un detective privado, pero no se alegó la reserva de ley del artículo 36 sino la del artículo 25.1, por tratarse de una sanción.

(40) Alejandro NIETO, *Derecho Administrativo Sancionador*, Tecnos, 1993, pág. 128.

(41) SOUVIRÓN MORENILLA señala que «profesión titulada en sentido jurídico no es otra que la configurada por la ley mediante la vinculación entre títulos y actividades» (*op. cit.*, pág. 77).

Quizás fuera éste el momento de estudiar la conveniencia de promulgar una ley sobre el ejercicio de profesiones tituladas. En la comunidad autónoma vasca existe un borrador de anteproyecto de ley sobre esta cuestión de abril de 1992.

(42) El Tribunal se ha pronunciado ya sobre el alcance del término «titulada». En la STC 42/1981, de 22 de diciembre, que enjuiciaba la constitucionalidad de la Ley catalana 3/81, de 22 de abril, sobre bibliotecas, en su FJ 3.º definía las profesiones tituladas como «aquellas cuyo ejercicio exige un título (*ad. ex.*, Graduado escolar, Bachiller, Diplomado, Arquitecto Técnico o Ingeniero Técnico en la especialidad correspondiente, licenciado, Arquitecto, Ingeniero o Doctor)».

Evolucionó hacia un concepto más restringido en la STC 42/1986, de 10 de abril: «profesión titulada, esto es, profesión para cuyo ejercicio se requieren títulos, entendiendo por tales la posesión de estudios superiores y la ratificación de dichos estudios mediante la consecución del oportuno certificado o licencia».

dejara esa tarea al legislador teniendo en cuenta que es éste uno de los campos más afectados por la evolución social y tecnológica.

Crear una figura jurídica autónoma «actividad» por oposición al concepto de profesión, a través de una sentencia, puede ser calificado de prematuro. Sobre todo cuando los criterios que se dan no son claros y cuando, además, no era necesario recurrir a la distinción.

b) *¿Actividad libre o regulada con anterioridad a la Ley de Auditoría de Cuentas?*

Al analizar la vulneración del principio de irretroactividad alegado por los recurrentes, el Abogado del Estado afirma que «hasta la promulgación de la Ley, la auditoría contable era en España una actividad para cuya realización no se exigía titulación ni requisito alguno, por lo que no estaba reservada a ningún grupo» (43). El Tribunal Constitucional asume esta afirmación sin entrar en mayores investigaciones (44) cometiendo un error de notable consideración. No se puede hablar de transformación de profesión libre en profesión titulada porque la auditoría de cuentas era una actividad ya regulada en nuestro ordenamiento, si bien no con esa misma denominación ni con ese mismo alcance.

En efecto, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Auditoría de Cuentas la auditoría o censura de cuentas se configuraba como una función de las profesiones de economista, profesor mercantil y censor jurado de cuentas con reserva exclusiva a estos últimos en determinados supuestos legales (45). En definitiva, la auditoría de cuentas es una profesión

---

En la STC 22/1989 se especificó que la exigencia de autorización, licencia o superación de pruebas de aptitud no equivalía al «título profesional» mencionado en el artículo 149.1.30 CE.

Posteriormente, en la STC 111/1993, de 25 de marzo, reiterada por el TC en veintidós ocasiones a lo largo de 1993, el Tribunal ha entendido que la expresión «título» del artículo 321 del Código penal ha de interpretarse como «título académico» o «título universitario», reiterando su vinculación con las profesiones tituladas y distinguiéndolo de la «capacitación oficial». Los títulos expedidos por una Administración pública y no por una autoridad académica, aun cuando su obtención requiera siempre un previo título universitario, no tienen la consideración de académicos (FJ 10).

En dicha sentencia, el Tribunal añade un nuevo requisito además del título universitario para beneficiarse de la protección penal: ésta quedaría reservada a las profesiones que inciden «sobre bienes jurídicos de la máxima relevancia —vida, integridad corporal, libertad y seguridad—» (FJ 9), aunque únicamente en el delito de intrusismo y no en relación a la falta prevista en el artículo 572 del CP (STC 74/1994, de 14 de marzo, FJ 4).

(43) Antecedente tercero de la Sentencia, párrafo décimo.

(44) En su FJ 8.º menciona el «vacío normativo existente con anterioridad a la aprobación de la Ley» y se refiere a la circunstancia de que «la Ley impugnada es, precisamente, la primera que regula la concreta actividad de auditoría de cuentas», declarando aplicable la doctrina sentada en la STC 42/1986, relativa «al trance de transformación de una profesión libre en profesión titulada».

(45) El RD 971/1977, de 26 de abril («BOE» del 28), por el que se aprueba el Estatuto profesional de Economistas, Profesores y Peritos Mercantiles, señala entre las funciones de los economistas y los profesores mercantiles relacionadas con la economía de empresa

regulada, al menos, desde el 16 de abril de 1945, fecha en que la Dirección General de Comercio y Política Arancelaria del Ministerio de Industria y Comercio aprobó los primeros Estatutos del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (46).

Esta realidad legislativa, que ha pasado desapercibida para el Tribunal Constitucional, viene sin embargo reconocida en la propia Ley de Auditoría de Cuentas (47).

c) *¿Es posible aplicar la doctrina de la función constitucional a los Colegios profesionales?*

En opinión de los recurrentes, el artículo 36 de la Constitución no sólo establece una reserva de ley en relación a los Colegios profesionales sino que el legislador no puede regular parcialmente la institución en una ley cuyo objeto no sea el de desarrollar ésta con carácter general. El argumento no se presenta de forma muy clara y al invocarse también el artículo 14 se siembra la duda de cuál de los dos preceptos fundamenta la alegación. Afirman que el legislador no puede regular en una ley distinta de la Ley de Colegios profesionales un Colegio profesional concreto, pero ¿por ser una exigencia del artículo 36 o porque se produce una discriminación respecto

---

financieros, cuadros de rendimientos y documentación contable salvo las funciones que, en su caso, se encuentren atribuidas a los miembros del Instituto de Censores de Cuentas de España» y «como expertos titulados, revisión y verificación de balances, cuenta de resultados y contabilidades de comerciantes» (art. 4, aptdos. 3 y 4, y art. 7, aptdos. 3 y 4, respectivamente).

El artículo 3.º del RD 2777/1982, de 24 de septiembre (BB.OO. de 4 y 5 de noviembre), por el que se aprueban los Estatutos del Instituto Jurado de Cuentas de España, define la función del Censor Jurado de Cuentas como «la investigación, el examen, la revisión, verificación y emisión de informes y certificaciones sobre las cuentas anuales, estados financieros y demás documentos y antecedentes propios de la actividad contable y financiera, ello sin perjuicio de las facultades que en estas materias pudieran tener otros profesionales reconocidas por la legislación vigente». Ese mismo artículo recuerda las funciones privativas que a estos profesionales conferían algunas leyes todavía vigentes en el momento de entrar en vigor la LAC: artículos 108 y 109 de la Ley de Sociedades Anónimas de 1951; el artículo 51.5, párrafo 3.º, del Estatuto de los Trabajadores de 1980 (informe del censor en la extinción de los contratos laborales por causas económicas); artículo 25.3 de la Ley 13/1980, de 31 de marzo, General de Cultura Física y Deportes, y la normativa sobre Bolsas de Comercio (RDL 7/1964, de 30 de abril, y D. 1506/1967, de 30 de junio), que sería derogada pocos días después de la entrada en vigor de la LAC por la Ley 24/1988, del Mercado de Valores, de 28 de julio.

(46) Este Instituto fue constituido por D. de 15 de diciembre 1942 y en él se integraron los Colegios de Contadores Jurados de Bilbao y Madrid, creados en 1927 y 1936.

Aunque el Instituto se creó en dependencia del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles, el RD 176/1979, de 11 de enero, lo desvinculó de éste y lo adscribió al M.º de Comercio y Turismo. Impugnado el RD, la STS de 21 de diciembre de 1981 confirmó su adecuación a derecho.

(47) La disposición final segunda de la LAC ordena que «las funciones actualmente encomendadas a los miembros del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España en las Leyes y demás disposiciones de carácter general, deberán entenderse atribuidas, a partir de la entrada en vigor de esta Ley, a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas para el ejercicio de la auditoría de cuentas».

del resto de los Colegios que están sometidos al régimen general establecido por la citada Ley?

El Tribunal Constitucional niega que la Ley de Auditoría de Cuentas regule un Colegio profesional, pero aunque así fuera, «ello no excluiría forzosamente que el legislador decidiese regular en una norma específica algunas normas singulares de un o unos concretos Colegios profesionales», y continúa el Tribunal: «es igualmente claro que el legislador puede modificar las normas, siempre que no contravenga la Constitución y que nada hay en el artículo 36 CE que le impida hacerlo así en lo relativo a los Colegios profesionales» (FJ 3).

Me gustaría plantear la posibilidad de haber aplicado al artículo 36 la doctrina de la función constitucional como criterio de relación entre leyes expuesta por Rafael GÓMEZ-FERRER en el estudio *Relaciones entre leyes: competencia, jerarquía y función constitucional* (48).

Recuerda el autor que en la doctrina preconstitucional la relación entre las distintas leyes estatales se resolvía en virtud de los criterios jerárquico, temporal y de especialidad complementados con la teoría de los grupos normativos. Este esquema resultó insuficiente en el ámbito constitucional y se introdujo el principio de competencia. El propósito de su trabajo es incluir además el criterio de «función constitucional».

Después de explicar en qué casos el Tribunal Constitucional ha utilizado ya, en su opinión, ese criterio, señala varios problemas que pueden explicarse a través de la función constitucional. Entre ellos y a los efectos que nos interesan:

«El supuesto en el que la reserva de un contenido determinado a una Ley en concreto —no ya a un tipo de Ley— pueda dar lugar a la inconstitucionalidad de otra Ley que pretenda regular dicho contenido, como ha sucedido con la regulación de las incompatibilidades de los senadores y diputados, Ley que fue declarada inconstitucional por estar reservada dicha regulación a la Ley electoral» (49).

El propio Rafael GÓMEZ-FERRER advierte contra el peligro que puede suponer una exagerada trascendencia del concepto (50), pero cabría realizar el siguiente planteamiento en relación al artículo 36 y los Colegios profesionales.

Excluida por el Tribunal Constitucional la posibilidad de que la Constitución hubiera querido reservar determinadas funciones a los Colegios, no quedaba sin embargo despejado del todo el virtual alcance del artículo 36.

El término «peculiaridades» y la utilización en singular de la expresión

---

(48) Núm. 113 de esta REVISTA (1987), págs. 7-38. Recientemente, la STC 74/1994, de 14 de marzo (FJ 2), ha aplicado el criterio de la función normativa en materia de colegiación aunque no todavía en el ámbito estrictamente constitucional.

(49) *Op. cit.*, pág. 26. Se refiere a la STC 72/1984, 14 de junio.

(50) *Op. cit.*, nota 38, pág. 25.

«régimen jurídico» nos hacen pensar que la Constitución concibe los Colegios profesionales como una institución. Ello implica que las múltiples diferencias que puedan existir entre ellos debido a las singularidades de sus respectivas profesiones, no pueden impedir su conexión con la institución a través de las peculiaridades del régimen común que todos deben conservar.

Cuáles sean estas peculiaridades corresponde al legislador, según el Tribunal Constitucional, determinarlo, pero es indudable que deben existir y que constituirían objeto de la legislación básica estatal en la materia.

Por ello, entiendo que el artículo 36 reserva a una ley la función constitucional de regular con carácter general un régimen jurídico propio y común a todos los Colegios profesionales; es decir, la Constitución exige «una Ley de Colegios profesionales» (51).

¿Qué efectos tendría esta función constitucional? Si una ley distinta a la general de Colegios profesionales entrara a regular algún aspecto de ese contenido común, aunque fuera sin pretensiones de generalidad, es decir, sólo para un Colegio profesional concreto, se vulneraría la función constitucional de la ley prevista en el artículo 36. Ello no obstaría a la regulación en otras leyes de aspectos no peculiares de la institución.

¿Significaría esto la imposibilidad de exceptuar a un Colegio profesional de una peculiaridad del régimen común? No, siempre que se realizara dentro de la propia Ley de Colegios profesionales y se justificara en la propia especificidad de la profesión o en el interés público.

En la actualidad el legislador no ha definido todavía ese régimen jurídico peculiar y común para el cual el Tribunal le ha otorgado libertad de configuración.

¿Cuál es la utilidad o, mejor, la necesidad de esta construcción? Es muy probable que en los próximos años se continúen promulgando leyes que regulen profesiones o actividades profesionales relevantes (52). Si en cada una de ellas se derogaran aspectos esenciales del régimen jurídico colegial, se falsearía la realidad porque la institución como tal habría desaparecido (resultado contrario a lo dispuesto por la CE) y, sin embargo, la Ley de Colegios profesionales, para «guardar las apariencias», seguiría formalmente vigente.

Este peligro se acentúa si se observan las ventajas «políticas» de utilizar esta vía. En efecto, teniendo en cuenta las movilizaciones y protestas de los grupos profesionales ante cualquier intento de modificar la Ley de Colegios profesionales, me remito a experiencias recientes, resulta más fácil introducir poco a poco derogaciones singulares aprovechando la circunstancia de la decisión de regular una profesión por ley, bien sea *ex novo* o como simple modificación de la normativa preexistente.

---

(51) Así lo entendió también el Gobierno en 1979, que en el RD 2777/1979, de 26 de octubre, mantuvo la vigencia de los estatutos de los Colegios sindicales en tanto no se promulgara «en desarrollo de la Constitución la nueva Ley de Colegios Profesionales».

(52) Recientemente, la Ley de Mediación en Seguros privados ya citada.

Sin embargo, parece que el Tribunal Constitucional con la tajante declaración que he transcrito al comienzo de este apartado, ha cerrado una puerta más al artículo 36 de la Constitución y de nuevo, desafortunadamente, lo ha hecho sin tener necesidad ya que previamente había desestimado el motivo de inconstitucionalidad por considerar que la Ley de Auditoría de Cuentas no se refiere a Colegios profesionales sino a un órgano público (FJ 3).