

# Auditoría de cuentas: verdad y sostenibilidad

## Auditing: Truth and Sustainability

GUILLERMO JOSÉ VELASCO FABRA

*Profesor Titular de Derecho Mercantil*

*CUNEF Universidad*

JOSÉ DAVID ORTEGA RUEDA

*Profesor de Derecho Mercantil*

*CUNEF Universidad*

Recibido: 20.05.2024 / Aceptado: 09.07.2024

DOI: 10.20318/cdt.2024.8987

**Resumen:** El jurista debe guiar su actuación en la búsqueda del bien común -inseparable del bien individual- a través de la verdad para el correcto funcionamiento del mercado porque en caso contrario se producirán distorsiones insuperables. Se manifiesta de un modo evidente en la auditoría pues, tradicionalmente, su función ha consistido en comprobar que existe una correlación entre la realidad y lo expresado en los estados contables. Actualmente, con la introducción de información sobre sostenibilidad, se añade una dimensión más a esa vocación a la verdad por parte del auditor, consistente en examinar si la actividad económica es acorde con cuestiones ambientales, sociales, relativas a los derechos humanos y a la gobernanza.

**Palabras clave:** Auditoría, bien común, mercado, sostenibilidad, verdad.

**Abstract:** The jurist must guide his actions in the pursuit of the common good -which is inseparable from individual good- through truth for the proper functioning of the market, because otherwise insurmountable distortions will occur. This is evident in auditing, as traditionally its function has been to verify that there is a correlation between reality and what is expressed in the financial statements. Currently, with the introduction of sustainability information, an additional dimension is added to that vocation of service to truth by the auditor, consisting of examining whether economic activity is in line with environmental, social, human rights, and governance issues.

**Keywords:** Auditing, common good, market, sustainability, truth.

**Sumario:** I. La auditoría de cuentas en España tras el caso Pescanova. 1. El concurso como solución al estado de insolvencia de Pescanova. 2. El auditor de cuentas como contrapoder frente al consejo de administración y garante del sistema financiero. 3. Deloitte, administrador concursal de Pescanova. II. La verdad como anhelo, la realidad como referencia. 1. La posibilidad de hallar la verdad en el Derecho. 2. El problema del Derecho en el encaje de los intereses particulares con la búsqueda del bien común. 3. La contabilidad como expresión concreta de la verdad empresarial. III. Aproximación a la sostenibilidad y a la información a ella referida. 1. La sostenibilidad como el nuevo axioma para el crecimiento económico de la Unión Europea. 2. Importancia de la información sobre sostenibilidad y necesidad de comprobarla. IV. Modificación de la Directiva relativa a la auditoría de cuentas para incorporar la verificación de información sobre sostenibilidad. 1. Formación y autorización del auditor para valorar la información sobre sostenibilidad. 2. Ejecución de la verificación sobre sostenibilidad por parte del auditor. V. Conclusiones.

## I. La auditoría de cuentas en España tras el caso Pescanova

1. El concurso de Pescanova se convirtió en uno de los más importantes de la última década en España por las implicaciones mercantiles y penales. En literatura se distingue entre “mero hecho” y “hecho histórico o acontecimiento”<sup>1</sup>. Este concurso no fue un mero hecho empresarial, sino un acontecimiento en España porque se logró el convenio (conclusión excepcional porque más del 95% de los concursos finalizan en liquidación<sup>2</sup>) y por el análisis jurídico-penal que hace el Tribunal Supremo (STS 10.2.2023) sobre la actuación del auditor al casar la sentencia de la Audiencia Nacional por la que se condenaba a BDO (SAN 6.10.2020). En Estados Unidos también fue un “hecho histórico o acontecimiento” el concurso de Enron (2001) porque supuso la desaparición de la auditora Arthur Andersen fundada en 1913. Parecía que después del caso Enron no habría otra quiebra de esa magnitud; sin embargo, en 2008 se produjo la quiebra de Lehman Brothers que supuso el comienzo del *crash* del sistema financiero<sup>3</sup>. El documental “Enron” (2005) es un excelente ejemplo para el estudio de las causas y las consecuencias de la quiebra de una de las mayores empresas de la historia de Estados Unidos (el cine, además de ser una expresión artística, es un medio de formación jurídica<sup>4</sup>). La contabilidad de las empresas y la doble actividad del auditor, verificar y dictaminar, son determinantes para la seguridad financiera (STS 1 de julio de 2016). La visión que históricamente tenían los juristas (abogados, fiscales, jueces y profesores) sobre la contabilidad -como una carga burocrática empresarial- se ha superado y en la actualidad forma parte de los planes de estudio de grado y postgrado en Derecho<sup>5</sup>. Recordamos la reflexión del indeleble escritor Antoine Saint-Exupéry cuando afirma que volar, como piloto, era un forma de evadirse “*de la ciudad y sus contables*” en *Tierra de los hombres* (con *El Principito* son obras sublimes de la cultura europea por su grandeza ética y calidad literaria). En la actualidad destaca la sólida formación en contabilidad de la nueva generación de juristas, esencial para una visión completa de las operaciones de fusiones y adquisiciones (M&A), del concurso de acreedores y de la fiscalidad.

2. El caso comienza con el Auto del Juzgado de lo Mercantil número 1 de Pontevedra de 25 de abril de 2013 que declaró el concurso de Pescanova. Las primeras sentencias sobre responsabilidad civil del auditor en España son de 2008 (SSTS 9 de octubre y 14 de octubre de 2008) y 2009 (STS 5 de marzo de 2009) que configuran las bases de la jurisprudencia<sup>6</sup>. Existen pocas sentencias dictadas por el Tribunal Supremo hasta mayo de 2024, y la razón estriba en el correcto funcionamiento de la auditoría de las cuentas anuales en España. El deber de secreto del auditor “decae” -término utilizado por el ICAC- cuando descubra hechos que puedan tener consecuencias penales (Consulta BOICAC 69 / Marzo 2007-1). La situación es parecida con los administradores concursales -la gran mayoría también auditores en otra de sus poliédricas funciones- como se indica en sede judicial (por ejemplo, la SJMer núm. 8 Madrid 16.11.2012). El Tribunal Supremo ha dictado pocas sentencias que hayan condenado a administradores concursales (por ejemplo, la SSTS 9.1.2024 porque el administrador concursal no respectó el orden de pagos y 30.6.2023 por los daños causados al mantener la explotación de un negocio ruinoso y sin pagar las rentas al titular del inmueble).

<sup>1</sup> Vid. LÓPEZ QUINTÁS, A., *El arte de leer creativamente*, Stella Maris, Barcelona, 2014, pág. 77.

<sup>2</sup> El Colegio de Registradores publica el *Anuario Concursal* (2006-2022) e información trimestral sobre los concursos de acreedores en España <https://www.registradores.org/actualidad/portal-estadistico-registral/estadisticas-concursales> (última consulta: 2 de mayo de 2024).

<sup>3</sup> Vid. el riguroso estudio de URÍA, F., *Regulación y crisis bancarias recientes. Reflexiones y retos futuros*, La Ley, Madrid, 2023, págs. 39 y ss.

<sup>4</sup> Vid. CAZORLA, L., “*Too Big to Fail*. Una aproximación a la regulación financiera y de los mercados a través de la crisis de las *Suprime*”, en *La formación del jurista a través del cine* (Dir. ORTIZ DEL VALLE / VELASCO FABRA), Thomson Reuters-Aranzadi, 2020, págs. 103 y ss. Sobre las diferentes especialidades de Derecho Mercantil destaca FERNÁNDEZ CARBALLO-CALERO (Dir.), *Derecho Mercantil y Cine*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2016 y sobre Derecho en general FERNÁNDEZ CARBALLO-CALERO, P. y VELASCO FABRA, G.J. (Dir.), *Clásicos del cine jurídico*, Aranzadi, Cizur Menor, 2023.

<sup>5</sup> Existen pocos artículos en la doctrina sobre la contabilidad en el concurso de acreedores, vid. FERNÁNDEZ DEL POZO, L., “La contabilidad en el concurso de acreedores”, *Anuario de Derecho Concursal*, núm. 8, 2006, págs. 49 y ss. y CARBAJO, F., “La contabilidad y las cuentas anuales en el concurso de acreedores”, *Anuario de Derecho Concursal*, núm. 27, 2012, págs. 95 y ss.

<sup>6</sup> Vid. SSTS de 29 de octubre de 2013 y de 1 de julio de 2016.

## 1. El concurso como solución al estado de insolvencia de Pescanova

3. El concurso de acreedores es un procedimiento que tiene como objetivo prioritario la conservación de la empresa a través de un convenio (con las correspondientes quitas y/o esperas). Es la preferencia del legislador. Sin embargo, la forma de terminación en la práctica empresarial es la liquidación y, por tanto, la desaparición de la empresa. La insolvencia es un estado que se acredita a través de hechos concretos. El presupuesto objetivo del concurso es el estado de insolvencia, es decir, que la empresa no puede hacer frente a sus obligaciones exigibles de forma generalizada.

El concurso es voluntario si lo solicita la empresa, y como regla general -que puede ser alterada por el juez- se establece el régimen de la intervención, es decir, el consejo conserva las facultades de administración y gestión. Desde el primer momento el juez detectó graves irregularidades mercantiles en Pescanova y, aunque fue un concurso voluntario, estableció el régimen de la suspensión y, por tanto, el consejo perdió las citadas facultades que asume el administrador concursal, en este caso, otra auditora (Deloitte). Las razones que esgrime el Juzgado son: a) El consejo de administración no había formulado las cuentas anuales en el plazo establecido por la Ley de Sociedades de Capital (tres meses desde el cierre del ejercicio, es decir, 31 de marzo de 2013), b) No había presentado los estados financieros intermedios ante la CNMV, c) Se subsanaron errores -injustificados por la magnitud de los mismos- en la solicitud de concurso como, por ejemplo, una diferencia en el pasivo total de casi 88 millones de euros, d) El cargo del presidente del consejo había caducado (cinco años según los estatutos sociales) y, lo más grave, e) Se solicitó el concurso por mayoría de los consejeros y no por unanimidad cuando el estado de insolvencia es una realidad objetiva sin margen de interpretación contable (aunque sea legal porque los acuerdos del consejo se adoptan por mayoría). La unanimidad en Derecho Societario es siempre la excepción a la regla general que es la mayoría (por ejemplo, a) Se pueden establecer causas estatutarias de separación y exclusión por unanimidad de los socios y b) El socio tiene derecho a la cuota de liquidación en efectivo, salvo que decidan por unanimidad que sea de otra forma).

4. La responsabilidad del administrador societario y del auditor es amplia (concursal, penal, societaria y tributaria). No se debe confundir la responsabilidad penal con la concursal porque son distintas, aunque la terminología del legislador pueda dar lugar a equívocos, por ejemplo, con la utilización de los términos “concurso culpable”, “cómplice” como podría ser el auditor de cuentas<sup>7</sup> y varias presunciones de la calificación concursal intrínsecamente unidas a la contabilidad; incluso hasta la reforma concursal que entró en vigor el 26 de septiembre de 2022 intervenía el Ministerio Fiscal. La Instrucción 1/2013 de la Fiscalía General del Estado establecía que el Ministerio Fiscal tenía autonomía respecto del criterio del administrador concursal; sin embargo, en la práctica se adhería a su calificación por la complejidad para un jurista a la hora de determinar las irregularidades contables relevantes que es la causa más frecuente en la calificación culpable. Se considera acertada esta decisión del legislador para que el Ministerio Fiscal pueda centrarse en su ejemplar defensa del Estado de Derecho en el ámbito penal<sup>8</sup>.

Entre las presunciones *iuris et de iure* (no cabe prueba en contrario) y *iuris tantum* (cabe prueba en contrario) por las que el concurso se califica como culpable se encuentran las irregularidades contables relevantes, doble contabilidad, no formular las cuentas anuales o que no se hayan sometido a la auditoría preceptiva. Entre las consecuencias concursales más relevantes se encuentran la inhabilitación como administrador de bienes ajenos de dos a quince años y la obligación de cubrir el déficit concursal con su propio patrimonio. Sin embargo, jueces de lo mercantil están abogando por la desaparición de esta institución porque consideran que no tiene efectos prácticos para los acreedores<sup>9</sup>. Los adminis-

<sup>7</sup> Sobre el concepto de cómplice *vid.* SEBASTIÁN, R., *La calificación del concurso de los grupos*, Aranzadi, 2023, págs. 118 y ss.

<sup>8</sup> Sobre las novedades en la reforma de la calificación concursal introducidas por la Ley *vid.* SALA, A. J., “La reforma de la calificación del concurso”, *Anuario de Derecho Concursal*, núm. Extra 58, 2023, págs. 141 y ss. y MACHADO, J., “Reflexiones en torno a la reforma de la calificación concursal en la Ley 16/2022”, *Revista General de Insolvencias & Reestructuraciones*, núm. 8, 2022, págs. 33 y ss. Se considera un referente doctrinal previo a la reforma el libro de MARTÍNEZ, M., *La calificación del concurso de acreedores, una institución necesaria*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2019.

<sup>9</sup>  *Vid.* MUÑOZ PAREDES, A., “El ¿futuro? de la sección de calificación”, *Diario la Ley*, núm. 9902, 29 de julio de 2021,

tradores societarios solicitan el concurso como personas físicas y no tienen activos con los que hacer frente a la cobertura del déficit concursal y, además, siguen siendo administradores de hecho a pesar de la inhabilitación (aunque, por ejemplo, el Código Penal otorga el mismo tratamiento y consecuencias al administrador de derecho y de hecho en los delitos societarios, arts. 290 y ss. CP).

## 2. El auditor de cuentas como contrapoder frente al consejo de administración y garante del sistema financiero

5. En el Auto de declaración del concurso se indica que las cuentas anuales no se habían auditado por BDO; además, se había solicitado la revocación del auditor. Es poco frecuente porque debe existir justa causa para la revocación (art. 264.3 LSC, RDGSJyFP 11.5.2023 y Consulta BOICAC 89/ Marzo 2012-2). El legislador ha querido blindar al auditor de las injerencias de los administradores societarios y garantizar el cumplimiento íntegro de la duración del contrato (nombramiento inicial por un período de tres a nueve años). Es una acertada opción legislativa porque el auditor actúa de “contrapoder” -verifica y dictamina- frente al poder del administrador societario<sup>10</sup>. La Ley de Sociedades de Capital establece mecanismos de control de los administradores a través de la junta general ordinaria (y, en su caso, de la extraordinaria) que se celebra dentro de los seis primeros meses de cada ejercicio -30 de junio si coincide con el año natural- para tratar, al menos, la aprobación de las cuentas, la gestión de los administradores (se les puede cesar, aunque no conste en el orden del día) y decidir sobre la aplicación del resultado (reparto de dividendos/reservas). Además, la Ley de Sociedades de Capital concede derechos de control a la minoría del capital social -no de socios- frente a los socios mayoritarios y los administradores. El 5% del capital social en las sociedades anónimas o limitadas que no estén obligadas a auditar sus cuentas anuales puede solicitar la auditoría del último ejercicio al registrador mercantil del domicilio social (art. 265 LSC); la retribución al auditor corresponderá a la sociedad, no al 5% del capital social que lo ha solicitado (este derecho de la minoría es ejercitado con frecuencia en la práctica empresarial). Existe un derecho análogo en el artículo 40 del Código de Comercio por el que cualquier persona -petición fundada- con interés legítimo puede solicitar la auditoría de los últimos ejercicios (no se utiliza en la práctica porque la retribución al auditor corresponde al que lo haya solicitado, salvo que se detecte alguna irregularidad contable y que como reconocimiento al que lo solicitó se traslada la obligación del pago a la empresa). Además este mismo porcentaje en el caso de las sociedades limitadas puede examinar en la sede de la empresa los documentos relativos a las cuentas anuales (art. 272.3 LSC)<sup>11</sup>.

## 3. Deloitte, administrador concursal de Pescanova

6. El juez de lo mercantil debe elegir un administrador concursal entre abogados, economistas, titulados mercantiles o auditores de cuentas con, al menos, cinco años de experiencia profesional y especialización en el ámbito concursal (Consulta BOICAC 59 / Septiembre 2004-1). Si es una persona jurídica debe estar formada, al menos, por un abogado y economista/auditor. Los jueces suelen optar por despachos con un claro perfil económico. El juez tiene libertad para escoger al administrador concursal, salvo en supuestos concretos como el que estamos analizado. El Proyecto de Real Decreto por el que se desarrolla el Reglamento de la Administración Concursal (4.10.2023) supone un profundo cambio de la administración concursal<sup>12</sup>.

---

págs. 1 y ss. y PASTOR, E., “¿Para qué sirve la calificación en el concurso de acreedores?”, *Almacén del Derecho*, 29 de junio de 2020 (última consulta: 2 de mayo de 2024).

<sup>10</sup> La persona que accede al poder en cualquier ámbito -económico, empresarial, político, etc.- siempre ha sentido un claro recelo frente al que controla su actuación. Se recomienda el libro de URÍA, F., *Julio César. El arte de la política*, Berenice, Madrid, 2023, que disecciona de forma magistral el perfil político de Julio César.

<sup>11</sup> Vid. JUSTE, J., *Los derechos de la minoría en la sociedad anónima*, Aranzadi, 1995.

<sup>12</sup> Vid. el Informe del Consejo General del Poder Judicial sobre el citado Proyecto (30.11.2023).

En ese caso, el juez elige a un técnico de la CNMV o al que proponga la CNMV porque es una empresa cotizada (es lo más frecuente porque es inimaginable en la práctica que un técnico asuma estas funciones complejas). Si fuera una entidad financiera sería a propuesta del Fondo de Garantía de Depósitos del Banco de España, y si fuera una aseguradora a propuesta de la Dirección General de Seguros del Ministerio de Economía. Por tanto, el juez nombra a Deloitte a propuesta de la CNMV. Deloitte no se encontraba en ninguna de las causas de incompatibilidad y prohibición para ser nombrado administrador concursal de Pescanova. Cuando el administrador concursal cumpla con las funciones encomendadas debe presentar la rendición de cuentas ante el juez de lo mercantil, que aprobará o desaprobará las cuentas. Se considera que Deloitte cumplió con rigor sus funciones como administrador concursal (en el supuesto de desaprobación de cuentas el juez puede inhabilitar al administrador concursal para el ejercicio de sus funciones de seis meses a dos años).

## II. La verdad como anhelo, la realidad como referencia

7. La búsqueda de “la verdad trina” -filosófica, jurídica y religiosa- constituye la constante por excelencia de la historia del pensamiento occidental<sup>13</sup>. Benedicto XVI afirma que “*La cultura de Europa nació del encuentro entre Jerusalén, Atenas y Roma; del encuentro entre la fe en el Dios de Israel, la razón filosófica de los griegos y el pensamiento jurídico de Roma. Este triple encuentro configura la íntima identidad de Europa*”<sup>14</sup>. Más aún, desde la perspectiva de quienes empeñan sus afanes en desvelar la urdimbre sobre la que se sustenta nuestro cosmos, dicha dinámica puede concebirse como la inquietud que nace de un deseo. No descubrimos nada nuevo al afirmar que tal *desiderátum* ha sido, desde siempre, la inspiración fundamental de la filosofía y, partiendo de esta disciplina primigenia, los demás campos del saber humano, como el Derecho, se han visto influidos por el anhelo de obtener un conocimiento auténtico de la realidad, cada uno desde su particular punto de vista y al servicio de un objetivo concreto. Eso sí, con independencia de la materia en la que se enfoque el estudio, todas las ramas de la ciencia comparten una misma finalidad: ofrecer al hombre un punto de referencia en el que depositar su confianza como ideal de vida.

Un análisis etimológico del término “verdad” redundaría en esta idea. Fácilmente podemos adivinar que proviene del latín *veritas*, vocablo que se conforma uniendo el adjetivo *verus* (verdadero) con el sufijo *-tas* (indicativo de cualidad). Pues bien, centrándonos en el primer componente, hallamos la raíz indoeuropea *uer-* (*wer-*), en la que se asocian tres conceptos: la verdad, el ser digno de confianza y la amabilidad<sup>15</sup>. La relación entre ser digno de confianza y la noción de verdad resulta evidente, toda vez que en lo auténtico se encomiendan las esperanzas. La amabilidad, por su parte, añade una nueva dimensión a este panorama: entendida como la cualidad que caracteriza a quien merece ser amado, en el contexto que ahora nos ocupa hace referencia a una forma de amistad<sup>16</sup>. La conexión entre amistad y confianza no necesita explicación, pues los amigos a quienes entregamos nuestro afecto también nos ofrecen esa profunda seguridad de la que nace la libertad más genuina. A nuestro juicio, es precisamente en esa forma de concebir la certeza donde la amistad se entronca con la verdad: como una convicción que rebasa el plano estrictamente racional para afectar también a la esfera de los sentimientos. No es de extrañar que se diese a los pensadores el nombre de filósofos: recurriendo otra vez a la etimología, quienes demostraban amor (*philos*) hacia la sabiduría (*sophia*) lograban la plenitud personal por el conocimiento.

<sup>13</sup> Recomendamos el libro ZUBIRI, X., *El hombre y la verdad*, Alianza Editorial-Fundación Xavier Zubiri, Madrid, 2006.

<sup>14</sup> Discurso en el Parlamento Federal de Alemania, *Reichstag*, 22 de septiembre de 2011.

<sup>15</sup> POKORNY, J., *Uer-* (undécima entrada) en *Indogermanisches etymologisches Wörterbuch*, A. Francke Verlag, Berna, 1959, págs. 1165 y ss.

<sup>16</sup> Nuevamente recurrimos a la etimología para adentrarnos en la estructura más íntima de un vocablo: amable proviene del latín *amabilis*, conformado léxicamente por la palabra *amare* (amar) y el sufijo *-ble* (indicativo de posibilidad) [en ese sentido, *vid.* DE CHILE (s.f). Amable. En *Diccionario etimológico*. Versión en línea disponible en: <<http://etimologias.dechile.net/?amable>> (última consulta: 2 de mayo de 2024)]. Tal exégesis es concordante con el alemán original del que extraemos la presente interpretación, ya que el vocablo utilizado para amabilidad es *Freundlichkeit*. En él aparece el término *Freund* (amigo), siendo la amabilidad la cualidad que por excelencia se deriva de quien nos demuestra afecto (pudiéndose traducir también como amigabilidad).

8. Dicho esto, cabría plantear una correlación aún más directa entre verdad y amabilidad, entendiendo que la verdad es digna de ser amada. Si a ello le añadimos que en todo sentimiento de amor palpita la vocación de obtener correspondencia, entonces llegamos a la conclusión de que la esencia de la verdad debe estar impregnada por los mismos atributos que caracterizan a la amistad. En caso contrario, si el sabio tuviese la convicción de que jamás va a atisbar “una chispa de amor” en el desempeño de su oficio, incurriría en el absurdo al mantener encendida la llama de la admiración hacia la verdad esquiva. Ahora bien, pese a los sinsabores de su solitario deambular por los callejones de la ciencia, el humanista jamás renuncia a esa esperanza que le es propia al enamorado, y mantiene alejada la frialdad que dimana de la mecánica costumbre.

Se nos revela entonces que tanto el amor como la búsqueda del conocimiento comparten una misma invitación o premisa: salir de nosotros mismos y, abandonando una predisposición por la auto-complacencia, buscar un punto de referencia externo a nuestras querencias. Mientras que en la amistad el imperativo consiste en pretender el bien del otro, en la investigación se debe recurrir al patrón de la realidad para enjuiciar lo acertado de nuestras razones. Al aceptar este llamamiento quedamos salvaguardados de los peligros de un solipsismo emocional e intelectual y, de igual forma que la amistad nos vincula con el corazón de nuestros semejantes, la realidad enlaza las conciencias disgregadas de los hombres.

## 1. La posibilidad de hallar la verdad en el Derecho

9. La creación de las universidades tiene su origen en la búsqueda de la verdad. Benedicto XVI afirma que “... *el verdadero e íntimo origen de la universidad está en el afán de conocimiento, que es propio del hombre. Quiere saber qué es todo lo que le rodea. Quiere la Verdad. En este sentido, se puede decir que el impulso del que nació la universidad occidental fue el cuestionamiento de Sócrates*”<sup>17</sup>. Por tanto, el jurista debe buscar la verdad real y no solo la verdad judicial en las Facultades de Derecho, porque en ocasiones no coinciden y genera injusticias.

Las reflexiones que acabamos de expresar en el primer apartado se sintetizan en tres ideas. En primer término, la afirmación de que toda rama del conocimiento tiene la vocación de descubrir la verdad, enfocándose cada disciplina en comprender una dimensión concreta de la realidad, ya sea en su plano estrictamente material o en lo que concierne a los hechos acontecidos en la esfera antropológica. La segunda consiste en la definición de verdad, que debe ser entendida como una concordancia entre las construcciones elaboradas por el pensamiento y la meritada realidad física o humana, y de ahí se colige que, por encima de las inclinaciones y apetencias individuales, la razón ha de aceptar las coordenadas que su entorno le impone para marcar su rumbo. No debemos confundir deseos con derechos ni derechos con obligaciones a cargo del Estado. Por último, como consecuencia de aceptar esa invitación a amoldar los pensamientos individuales a un acervo de naturaleza universal, descubrimos que la verdad sirve como nexo de unión entre las personas, ofreciéndoles un punto de encuentro para entablar diálogo y un valor de referencia para orientar sus actos.

Resulta innegable que lo jurídico no puede obviar estas premisas. El campo de actividad propio del Derecho consiste en disciplinar las relaciones interpersonales de manera que la vida en sociedad discurra pacíficamente. Sólo en este enunciado se expresan las tres ideas que acabamos de mencionar: de un lado, explícitamente hace referencia a la dimensión de la realidad sobre la que el jurista desarrolla su oficio, que siempre recaerá sobre el complejo mundo de las interacciones sociales; y del otro, aunque de un modo implícito, en él también subyace la verdad que orienta su rumbo y un componente unitivo que actúa como una argamasa entre las personas.

10. Comencemos hablando de la *faceta de la verdad propia del Derecho*. Si trasladamos esa búsqueda de coincidencia entre el pensamiento y la realidad al terreno de lo jurídico, entonces deberíamos concebirla como una correspondencia entre las pretensiones que surgen en el fuero interno de un

<sup>17</sup> Discurso en la Universidad de la Sapienza, 17 de enero de 2008.

sujeto y las exigencias que le vienen impuestas por vivir en sociedad<sup>18</sup>. Si entendemos que es positivo que reine la concordia entre los hombres, indirectamente se afirma que el hecho social es digno de protección; y ello impone un punto de contraste inapelable a las entelequias que nacen de un voluntarismo omnímodo<sup>19</sup>. Por tanto, la concordancia entre voluntad y civismo implica la *aceptación moral* de unas normas de convivencia. Con ello queremos decir que no se trata de un mero ejercicio intelectual en el que se compara una opinión abstracta con la información proveniente del entorno para confirmar la autenticidad de una teoría igualmente inmaterial. Al contrario, se trata de una actuación que se proyecta en el orden práctico, pues sirve para encauzar el obrar humano libre y consciente para que las relaciones sociales sean virtuosas<sup>20</sup>.

Los valores que deben guiar al jurista son el bien, la justicia y la verdad que, a su vez, están intrínsecamente unidos. Respecto al bien, como matiza Unamuno en el *Diario íntimo* “*No es lo mismo obrar el bien que ser bueno. No basta hacer el bien, hay que ser bueno. No basta tener hoy en tu activo más buenas obras que ayer, es preciso que seas hoy mejor que eras ayer*”. Siguiendo la doctrina clásica de Ulpiano, el Derecho consagra tres preceptos en ese sentido: “*vivir honestamente, no hacer daño al otro y dar a cada uno lo que es suyo*”<sup>21</sup>. En el *honestae vivere* se plasma una concepción ética para la existencia, fundamentada en actuar rectamente y cumplir los deberes que imponen las normas. El *alterum non laedere* contiene la orden de no hacer el mal a los demás y, si esto llegase a suceder, el ordenamiento garantiza que el sistema jurídico reaccionará para restituir el equilibrio indebidamente quebrantado. Por último, el *summ cuique tribuere* hace referencia al ejercicio retributivo de la justicia, ya sea confirmando una prerrogativa, estipulando una obligación o imponiendo un castigo.

La realización de estos apotegmas conducen a la armonía social, lográndose crear así un espacio de convivencia y desarrollo para las personas. Este es precisamente el *nexo de unión* que nos brinda el Derecho. Asumir que el bien común debe ser pretendido y salvaguardado favorece no sólo el progreso de la humanidad en su conjunto, sino que también beneficia al ser humano individualmente considera-

<sup>18</sup> Tal reflexión parte de dos premisas conocidas por la ciencia económica: de un lado, que los deseos individuales son potencialmente ilimitados (voluntad infinita); y del otro, que los recursos ofrecidos por el entorno natural y social son necesariamente limitados (principio de escasez). El *leitmotiv* de la teoría económica reside en reconocer esta contradicción y, sin perder nunca de vista las circunstancias que la realidad impone, realizar un ejercicio de eficiencia –consistente en producir y asignar recursos de manera que se intente colmar, en la medida de lo posible, las aspiraciones de cada persona sin causar un quebranto a otra–. Recurriendo a una formulación clásica, *vid.* SAMUELSON, P. A., y NORDHAUS, W.D., *Economía* (18ª ed.), McGraw-Hill, Madrid, 2006, pág. 4.

<sup>19</sup> No podemos entrar a valorar con la profundidad que se merece –por las limitaciones propias de espacio– si la sociabilidad constituye un elemento connatural al ser humano o si, por el contrario, siguiendo la tesis del contrato social, debe concebirse como una pesada superestructura opuesta a la naturaleza del individuo, pero impuesta por la necesidad. Por ese motivo, nos limitamos a tomar en consideración un hecho objetivo que, por incontestable, no puede ser objeto de debate: la existencia de la dimensión social del ser humano.

Sin embargo, nos permitimos realizar un breve juicio sobre la consideración que nos merece esta cuestión en concordancia con la tesis que venimos exponiendo. Hasta ahora hemos enunciado dos constantes en la historia humana: una es la búsqueda de la verdad y el conocimiento (de la que hablábamos al principio del artículo); mientras que la otra es el hecho social, al que nos acabamos de referir. Pues bien, recordando la etimología de verdad, descubrimos que ambos elementos están estrechamente conectados, ya que en la verdad existe un componente de confianza que alude directamente a la sociabilidad. Por eso, quien se embarca en la aventura de encontrar la verdad, también se lanza en pos de buscar un punto de diálogo y encuentro con sus semejantes. Las diferentes teorías contractualistas, en tanto que toman como punto de partida el individualismo, se oponen radicalmente a este principio.

<sup>20</sup> En este punto nos parece oportuno recordar la clasificación aristotélica de las distintas ciencias. Dependiendo de cuál sea su finalidad, el estagirita distingue tres tipologías: en primer término, el conocimiento teórico (*theoria*), que versa sobre lo inmaterial y abstracto, pretendiendo conocer las esencias universales que contiene el ser de las cosas mismas; en segundo lugar, el conocimiento productivo (*poiesis*), que se encuentra al servicio de crear objetos físicos por medio de las distintas artes; y por último, el conocimiento práctico (*praxis*), referido a la actuación humana revestida de una dimensión moral y que despliega sus efectos tanto el terreno individual –la ética en sentido estricto– como en la esfera colectiva –la ordenación social–. No hace falta decir que el Derecho se inscribe dentro de esta última categoría de saberes, ya que persigue ofrecer unas pautas de conducta para alcanzar la virtud.

En ese sentido, *cf.* ARISTÓTELES, *Metafísica*, Gredos, Madrid, 1994, pág. 267 – URDÁNOZ, T., «Teoría y praxis en el pensamiento filosófico y en las nuevas teologías socio-políticas», *Revista de Estudios Políticos*, núm. 211, 1977, págs. 172 y ss.

<sup>21</sup> ORTOLAN, M., *Explicación histórica de las Instituciones de Justiniano*, T. I., Librería de Don Leocadio López, Madrid, 1884, pág. 26.

do. Éste, al ofrecerle la debida confianza –que, como recordaremos, se hermanaba con la verdad– podrá ejercitar la libertad en un sentido más pleno y, apoyándose en su comunidad política, desplegar las potencias de su espíritu. Si las normas son justas y fieles a la verdad real hay auténtica libertad.

A modo de resumen, debemos constatar que la verdad en el Derecho no debe concebirse como un concepto estrictamente teórico, sino que también tiene una importante derivación de orden práctico: la articulación de la sociedad como un espacio en el que la persona, relacionándose confiadamente con sus semejantes pueda llegar a la plenitud. Ciertamente es que debe existir una correlación de índole puramente racional entre las construcciones del intelecto jurídico y la realidad. Ahora bien, dicha correspondencia sólo es un primer paso ya que, de manera inmediata y siguiendo un criterio de pura utilidad empírica, la verdad ha de revestirse de un componente positivo que alude directamente a una aspiración concreta: el deseo de lograr el bien común, como efecto primordial de la actuación de la justicia<sup>22</sup>. Sin embargo, la misericordia cristiana es un valor superior a la justicia. Siempre nos ha impresionado la misericordia infinita del obispo Myriel ante el robo de Jean Valjean para que no fuera condenado, otra vez, en *Los Miserables* de Víctor Hugo, obra magistral de la literatura universal.

## 2. El problema del Derecho en el encaje de los intereses particulares con la búsqueda del bien común

11. Como sabemos, la ciencia jurídica se divide en dos grandes ramas dependiendo de la tipología de relaciones interpersonales que vayan a ser objeto de regulación, diferenciándose entre Derecho Público y Derecho Privado.

Por un lado, el Derecho Público tiene por objeto aquellas interacciones sociales en las que, al menos, una de las partes implicadas desarrolla potestades públicas; definidas como aquellas atribuciones que provienen del ejercicio de la soberanía, se confieren a los órganos que componen los poderes del Estado para permitirles la imposición coactiva de conductas a sus administrados. Tal supremacía encuentra su justificación en la salvaguarda del interés general que, en cierto modo, puede asimilarse al concepto clásico de “bien común”. Por ello, habida cuenta que el objetivo del Derecho Público recae de un modo inmediato en la salvaguarda de una armonía colectiva, no supone ningún problema establecer una vinculación directa entre verdad y Derecho Público. El derecho de propiedad, base de cualquier sociedad democrática, está limitado por el bien común. El ejemplo más claro es la expropiación forzosa en caso de utilidad pública o interés social, con el correspondiente justiprecio, con respeto al derecho de reversión y siguiendo el procedimiento legal establecido (art. 33.3 CE y Ley de Expropiación Forzosa). En este contexto no podemos dejar de hacer una breve referencia a algunos preceptos de la Constitución, en los que se vincula la actuación de los poderes públicos a la consecución de los intereses generales. No es difícil tener presente el artículo 103.1, en el que expresamente se establece que la Administración Pública, sometiéndose plenamente a la ley y al Derecho, servirá con objetividad a los intereses generales. Este propósito, sin embargo, no es exclusivo del Poder Ejecutivo: desde el momento en que la Constitución arroga potestades al Poder Legislativo (art. 66.2) y al Poder Judicial (art. 117.3), entendemos que toda atribución de potestad debe estar encaminada al mismo fin. En ello redundan los artículos 9.2 y 53.1, que no diferencian a la Administración Pública como único obligado a promover los intereses públicos, hablándose de “poderes públicos” en un sentido amplio.

---

<sup>22</sup> Toda virtud tiene una concomitancia práctica y una proyección *ad extra*, de modo que su ejercicio beneficia tanto a su autor como a la sociedad que la rodea. En caso contrario, si la virtud permaneciese enclaustrada en el plano de las ideas, quedaría desnaturalizada por no poder dar fruto. La justicia, por supuesto, no puede ser una excepción a esta regla. Ello se plasma en el ejercicio de la potestad jurisdiccional, consistente en dos elementos: juzgar –la operación racional de subsumir la realidad en la norma y observar cuál sería su consecuencia jurídica– y hacer ejecutar lo juzgado –trasladar esa operación racional a la realidad–.

Trasladando esta cuestión al plano teológico, la Epístola del Apóstol Santiago ofrece una clara analogía en lo que respecta a la fe. Se afirma que esta virtud, entendida como la creencia racional en Dios y en sus mandatos, está muerta si no se ve acompañada por un segundo componente: las obras [EBAF (trad., 1999), *Op. cit.*, St. 2, 14 y ss.]. Éstas evidencian la verdadera existencia de la fe, pues estaría dando frutos en la vida del creyente. En ese sentido, para una exégesis más exhaustiva de este pasaje, *vid.* HADJADI, F., *La fe de los demonios*, Nuevo Inicio, Granada, 2010, págs. 67 y ss.

12. Por otra parte, el *Derecho Privado* regula aquellas relaciones que tienen lugar entre particulares –ya sean personas físicas o jurídicas–, quienes pretenden maximizar sus intereses particulares. Esta intencionalidad subjetiva difiere radicalmente del principio de actuación de los poderes públicos, ahondándose aún más en este contraste cuando se trata del Derecho Mercantil. No en balde, una de las características distintivas de esta disciplina es la existencia del ánimo de lucro, pues el empresario a cuyo alrededor orbita esta materia va a querer aumentar su patrimonio mediante la explotación de su negocio<sup>23</sup>. Un análisis epitelial podría llegar a concluir que esta operativa sigue una lógica egoísta, donde el componente unitivo que emana de la verdad es, en el mejor de los casos, estrictamente instrumental –pues los vínculos jurídicos se subordinan a un afán que, en última instancia, cabría definir como individualista–.

Traduciendo este problema a lo filosófico, habría que preguntarse si el objeto de la voluntad –que, en este caso, es la obtención de un beneficio económico– es un bien verdadero o, por el contrario, si se trata de un bien aparente<sup>24</sup>. La terminología de “verdadero” y “aparente” hace alusión inmediata a dos conceptos arquetípicos en la historia del pensamiento occidental: la *episteme* (conocimiento inteligible o ciencia) y la *doxa* (conocimiento sensible u opinión).

Fue Parménides en su poema *Sobre la naturaleza* el primero que enunció la teoría de que existen estos dos caminos para el conocimiento. La imagen del erudito que emprende una epopeya de tintes místicos para conocer la verdad, dejándose conducir en solemne procesión por un camino sagrado hasta llegar a las puertas del saber, perfectamente nos puede representar a todos aquellos que arrancamos idéntico viaje. Ahora bien, si seguimos leyendo las estrofas sucesivas, nos encontraremos con una nueva sorpresa: la diosa a la que pertenece la senda de la verdad y que guarda las llaves que abren las puertas del conocimiento no es otra que Diké, la personificación de la justicia para el mundo de los hombres. Otra vez más, esta vez en la cosmovisión griega, la verdad y el Derecho –pues la justicia es su fin por excelencia– se acuñan como dos caras de una misma moneda.

13. Desde esta perspectiva, apoyándonos en el binomio de verdad y Derecho, sería fácil argumentar que cada ápice de la ciencia jurídica está automáticamente imbuido de *episteme*. Ello no sería una excepción para el Derecho Mercantil que, como conocimiento reglado y orientado hacia una dimensión de la justicia, trascendería por sí mismo el reino de la apariencia para catalogarse como auténtica verdad. Ahora bien, a la luz de lo anteriormente expuesto y considerando que el concepto de verdad en el Derecho ha de pretender un bien no sólo individual sino también colectivo, debemos ahondar en nuestra reflexión y observar si la ciencia jurídica enfocada al ejercicio del comercio también cumpliría este requisito.

En primer lugar, debemos rehuir de la falsa dicotomía que emerge al comparar las finalidades inmediatas del Derecho Público (el interés general) y el Derecho Privado (el interés particular). Esta visión maniquea no sólo establece dos órdenes aparentemente enfrentados, sino que contiene una crítica implícita: lo colectivo, con el Estado como máxima expresión, es digno de reconocimiento; mientras que lo individual, encarnado en la persona, resulta marginal y no debe ser tenido en consideración<sup>25</sup>. Enmendamos esta idea recordando que la ciencia jurídica actúa siempre que exista una relación interpersonal en la que puedan verse afectadas dos o más personas. Si entendemos que no hay una contienda entre lo público y privado, sino una yuxtaposición que aspira ser armónica, deducimos que, junto al colectivo absoluto que se aglutina en la sociedad, también son merecedores de respeto y tutela los colectivos intermedios de mayor o menor tamaño que trabajen en beneficio de la prosperidad. No hay un dilema “interés general vs. interés particular” porque son intereses que se complementan.

La necesaria interpersonalidad del Derecho nos sugiere una segunda reflexión. Cuando antes valorábamos que el Derecho Privado versa sobre intereses particulares que desean ser maximizados

---

<sup>23</sup> Recordemos que el lucro constituye el rasgo genético que determina la mercantilidad de una sociedad, diferenciándola de las sociedades civiles (art. 116 C.Com.).

<sup>24</sup> En nuestras consideraciones nuevamente resuena el eco de la teoría del bien de ARISTÓTELES, *Ética nicomáquea*, Gredos, Madrid, 1985, pág. 190.

<sup>25</sup> En términos similares se expresaba la teoría de HEGEL, quien abogaba por la supremacía del Estado por encima del individuo *vid* HEGEL, G.W.F., *Lecciones sobre la filosofía de la historia universal*, Alianza Editorial, Madrid, 1999, pág. 110. No hace falta decir que tales pensamientos no están exentos de peligro, pues constituyen los cimientos ideológicos de Estados y regímenes totalitarios como el comunismo y nazismo durante el siglo XX.

por sus titulares partíamos de una apreciación exclusivamente subjetiva de la fenomenología jurídico-económica. Ello nos permite constatar una paradoja: el individuo, que es un ser necesariamente limitado, puede albergar una propensión al deseo potencialmente ilimitada. La maximización se convierte entonces en una suerte de carrera o huida hacia el infinito, únicamente posible en un plano estrictamente volitivo y teórico. Eso sí, cuando se traslada el deseo a la realidad, las aspiraciones excesivas se ven frenadas por las imposiciones del entorno natural y social, donde entran en juego las pretensiones de las demás personas. Al ampliar el enfoque y añadir dichos componentes descubrimos que lo que el individuo percibe como una maximización es, en realidad, un continuo ejercicio de optimización que redundará en beneficio de todo el colectivo.

El ánimo de lucro empresarial encaja perfectamente dentro de este esquema. Pensemos que todo operador jurídico que acude al mercado para obtener una ganancia patrimonial deberá ofrecer a cambio unos bienes y servicios que sean de utilidad para los consumidores u otros empresarios. O, para ser más precisos, atendiendo a un sutil indicio que nos ofrece el lenguaje, habría que entenderlo en sentido contrario: cuando el comerciante ofrece bienes y servicios beneficiosos para la sociedad –que es su *prestación*–, obtiene su correlativa remuneración –a la que llamamos *contraprestación*–. Desde este punto de vista, comprendiendo que el beneficio particular del empresario trae causa de un aprovechamiento colectivo de su actividad, entonces el ánimo de lucro sería un elemento accidental o, para ser más precisos, una apreciación puramente subjetiva de una realidad más amplia: la consecución del bien común por parte de la comunidad en la que el propio empresario se integra. Formulándolo de otro modo, el beneficio que advierte el empresario por ejercer su actividad es la proyección concreta del bien común en su persona; y el mismo bien común se expresará en los demás individuos con los que éste se relacione en la obtención de algún bien o servicio determinado.

**14.** En definitiva, de lo anterior se deduce que el comercio constituye una expresión particular de la búsqueda del bien común en el plano material. Por consiguiente, si éste es su objetivo, entonces el Derecho Mercantil debe concebirse como un instrumento que procura salvaguardar esa verdad de orden práctico, pues disciplina una actuación privada concreta –consistente en las operaciones del empresario en el tráfico jurídico– para que no se desnaturalicen sus fines.

En este orden de cosas, recordando el significado etimológico de verdad al que hacíamos alusión, observamos como la amabilidad y la confianza adquieren un significado preciso bajo el prisma mercantil. La amabilidad no hace sino redundar en ese paradigma de la *vocación de servicio* de los operadores económicos para satisfacer las necesidades humanas, dotando al giro empresarial de una dimensión ética y teleológica. En cuanto a la confianza, resulta evidente su analogía con una idea fundamental para todo profesional del Derecho: la *seguridad jurídica*. Frente a la parálisis que nace de la incertidumbre, al permitir que todos los participantes en el giro comercial puedan prever cuáles serán las consecuencias positivas o negativas de sus acciones u omisiones, con este principio se dota al mercado de la estabilidad necesaria para que pueda cumplir su función de promover el progreso económico y social.

### **3. La contabilidad como expresión concreta de la verdad empresarial**

**15.** Con un somero análisis del ordenamiento jurídico podemos observar que, en cada uno de los apartados que lo integran, subyace un mismo ánimo de servicio al bien común como expresión de la verdad práctica a la que sirve el Derecho. Desde el estatuto jurídico del empresario hasta las instituciones reguladoras de la insolvencia, pasando por la disciplina de las sociedades mercantiles, la normativa sobre competencia o la salvaguarda de consumidores y usuarios, el denominador común a todas estas subdivisiones reside en ofrecer una respuesta a una necesidad: que las relaciones comerciales se desarrollen en un clima de confianza y seguridad.

El ámbito donde este deseo se expresa de un modo más claro es, posiblemente, en la regulación de la contabilidad. A caballo entre el Derecho y la Economía, el propósito de esta disciplina radica en establecer un sistema de registros que permita tratar adecuadamente la información relativa al patrimo-

nio de una empresa o de cualquier otra organización<sup>26</sup>. El artículo 25 del Código de Comercio establece que una de las obligaciones básicas de todos los empresarios consiste en llevar de forma ordenada su contabilidad, persiguiéndose con ello un doble propósito: de un lado, *ad intra*, facilitar a su titular una correcta llevanza del negocio (esto es, la “contabilidad de gestión”); y del otro, *ad extra*, exhibir ante el resto del universo jurídico cuáles han sido los resultados de dicha actividad (lo que denominamos “contabilidad financiera”)<sup>27</sup>. Esta faceta extrínseca concretamente se plasma en las *cuentas anuales*, consistentes en aquellos documentos donde se reflejan los beneficios o pérdidas que haya ocasionado la actividad empresarial<sup>28</sup>. El artículo 34.2 del Código de Comercio establece la obligación de que se redacten con la debida claridad y mostrando la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, siguiendo a tal efecto los cánones establecidos por las disposiciones legales pertinentes.

16. En ese sentido nos interesa fijarnos en el Plan General de Contabilidad, en particular en el punto relativo a los requisitos que debe reunir la información a incluir en las cuentas anuales: la relevancia y la fiabilidad<sup>29</sup>. De un lado, la *relevancia* se predica de aquellos datos que sean útiles para tomar decisiones económicas –ya sea para evaluar sucesos, corregir otras valoraciones o, lo más importante, para mostrar los riesgos a los que se enfrenta la empresa–. Por el otro, la *fiabilidad* hace referencia a la ausencia de errores materiales y a la neutralidad, permitiendo que los usuarios confíen en los registros contables como la representación de esa imagen fiel del patrimonio empresarial. Solo si las cuentas anuales son veraces habrá confianza en el mercado para el correcto desarrollo empresarial. En no pocas ocasiones se utiliza la metáfora de que las cuentas anuales deben funcionar como una suerte de *photo finish* del ejercicio social, evidenciando cuál era la situación de la sociedad en un momento dado. El sentido de que toda fotografía tiene la vocación de mostrar la realidad sin ningún tipo de aderezo o sesgo se muestra en el japonés: *shashin*, el vocablo usado para fotografía, se compone por los ideogramas: 写 (*sha*), que significa «describir»; y 真 (*shin*), expresivo del concepto de «verdad».

El Instituto de Contabilidad de Auditoría de Cuentas (ICAC), organismo autónomo adscrito al Ministerio de Economía, recuerda “...que el ámbito de competencias legalmente atribuido a este Instituto se refieren, en síntesis, a la supervisión de la actividad de auditoría de cuentas, a la *normalización contable de las empresas y a la aplicación del régimen sancionador aplicable a las sociedades incumplidoras de la obligación de depositar sus cuentas anuales en el correspondiente Registro Mercantil...*” (Consulta BOICAC 121/Marzo 2020-1). La Ley de Auditoría de Cuentas establece que corresponde al ICAC la potestad sancionadora por la comisión de las infracciones muy graves, graves y leves (arts. 71 y ss.). Las sanciones más relevantes son la retirada/suspensión de la autorización/ y baja definitiva/temporal del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) y multas (las infracciones y las sanciones también prescriben). El auditor debe ser independiente en el desarrollo de su actividad profesional (arts. 14 y ss. LAC). La independencia e imparcialidad son también la base del correcto funcionamiento de la Administración Pública, Poder Judicial y Tribunal Constitucional (arts. 103.3, 117.1 y 159.5 CE).

Esta articulación normativa de la contabilidad gira en torno a dos de las ideas que hemos venido expresando. De una parte, la fiabilidad está íntimamente conectada con la noción de que la verdad debe entenderse como una correlación entre la realidad material, que en este caso sería el estado económico-financiero de una empresa, y la comprensión que la razón hace de la misma para plasmarlo en un registro. De esta forma, cuando más precisa y sincera sea esta operación, en mayor medida podremos afirmar que la información se ajusta al deseo de seguridad jurídica por el que debe regirse el Derecho Administrativo y Mercantil. Por último, refiriéndonos a la relevancia, es innegable el marcado carácter práctico que se ha querido imprimir al fenómeno contable. No se trata de verter información que, aunque auténtica, sea inoperante; sino datos destinados a las concretas finalidades para permitir una correcta gestión empresarial

<sup>26</sup> LEFEBVRE, F. (coord.), *Memento práctico contable*, Lefebvre-El Derecho, Madrid, 2020, págs. 12 y ss.

<sup>27</sup> *Loc. cit.*

<sup>28</sup> Documentos que, conformando una unidad, comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria (art. 34.1 C.Com.).

<sup>29</sup> Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, Primera parte, punto 2º.

—detectando las oportunidades, los riesgos, las fortalezas y las debilidades de un negocio— y reforzar la confianza de los demás agentes comerciales mediante la publicidad —lo que, en última instancia, acabará redundando en un aumento de la actividad económica y una mejor circulación de la riqueza—.

### III. Aproximación a la sostenibilidad y a la información a ella referida

#### 1. La sostenibilidad como el nuevo axioma para el crecimiento económico de la Unión Europea

17. No descubrimos nada nuevo al afirmar que, en estos momentos, nos hallamos inmersos en uno de los desafíos más importantes jamás acometidos por la Unión Europea. Este reto, que ha sido definido como el propósito que va a caracterizar a nuestra generación, no es otro que lograr una transformación económica y social que consiga encaminar nuestro modelo productivo por la senda del respeto hacia el medio ambiente.

18. La voluntad de las autoridades europeas en este sentido aparece plasmada y sintetizada en la Comunicación de la Comisión Europea que lleva por título “El Pacto Verde Europeo”<sup>30</sup>. En este texto primordial se establecieron los objetivos programáticos de la transición ecológica, consistentes en seis grandes aspiraciones: primero, lograr que la sociedad sea equitativa y próspera; segundo, modernizar la economía y los procesos productivos, de modo que sea eficiente a la hora de utilizar los recursos y competitiva en el contexto de un mercado global; tercero, garantizar la ausencia de emisiones netas de gases de efecto invernadero para el año 2050; cuarto, conseguir que el crecimiento económico se desvincule de un correlativo —y, en consecuencia, creciente— uso de los recursos naturales; quinto, preservar y regenerar el capital natural existente en los ecosistemas europeos; y, por último, salvaguardar la salud y el bienestar de las personas ante los peligros o los posibles efectos adversos que provengan de la esfera medioambiental.

A fecha de hoy, cuando aún no han transcurrido cinco años desde que se fijaron estas metas, podemos constatar que el referido *Pacto Verde* ha supuesto un incuestionable punto de inflexión en la evolución del ordenamiento europeo<sup>31</sup>. Sin lugar a dudas, la *sostenibilidad* se ha erigido como la palabra clave en la que se compendia y expresa el actual espíritu del Derecho europeo<sup>32</sup>. Ello ha traído como consecuencia que resulta imprescindible tomar en consideración la protección del medio ambiente y las cuestiones de índole social en toda ecuación de cálculo económico. No en balde, una parte sustancial de las actividades productivas consiste, precisamente, en una interacción más o menos intensa del ser humano con su entorno, que es el sustrato último en el que se fundamenta su existencia. Reconocer esta

---

<sup>30</sup> Comisión Europea (COM(2019) 640). Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: El Pacto Verde Europeo, de 11 de diciembre de 2019. Recurso en línea, disponible en: <[https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:b828d165-1c22-11ea-8c1f-01aa75ed71a1.0004.02/DOC\\_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:b828d165-1c22-11ea-8c1f-01aa75ed71a1.0004.02/DOC_1&format=PDF)> (última consulta: 2 de mayo de 2024).

<sup>31</sup> En este orden de cosas, entre sus implicaciones más conocidas podemos citar el paquete legislativo “Objetivo 55”, con el cual esas pretensiones políticas se proyectan en un objetivo concreto, jurídicamente vinculante y, además, ejecutable en un lapso temporal relativamente breve: reducir las emisiones netas de gases de efecto invernadero en la Unión Europea en, por lo menos, un 55% para el año 2030 —tomando como base los valores de 1990—. A mayor abundamiento sobre la cronología de las medidas tomadas en este sentido, *vid.* Consejo Europeo. Pacto Verde Europeo. Recurso en línea, disponible en: <<https://www.consilium.europa.eu/es/policies/green-deal/>> (última consulta: 2 de mayo de 2024).

<sup>32</sup> Cabe señalar que la actual comprensión de la sostenibilidad como principal fuerza directriz de la actuación legislativa encuentra su origen en los trabajos de la Organización de las Naciones Unidas que, en aras de establecer un nuevo marco global para el desarrollo, acabaron dando a luz a la denominada “Agenda 2030”. Las autoridades europeas vincularon sus actuaciones a los Objetivos de Desarrollo Sostenibles (ODS) que fueron fijados en este texto y que contemplaban la sostenibilidad desde una triple faceta: ambiental, económica y social. En ese sentido, *vid.* Asamblea General de las Naciones Unidas (A/RES/70/1). Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, de 21 de octubre de 2015; Comisión Europea (COM(2016) 739). Próximas etapas para un futuro europeo sostenible: Acción europea para la sostenibilidad, de 22 de noviembre de 2016. Recurso en línea, disponible en: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0739>> (última consulta: 2 de mayo de 2024); Consejo Europeo (9459/17). The new european consensus on development: “our world, our dignity, our future”, de 19 de mayo de 2017. Recurso en línea, disponible en: <<https://www.consilium.europa.eu/media/24011/european-consensus-for-development-st09459en17.pdf>> (última consulta: 2 de mayo de 2024).

realidad y obrar en consecuencia es el único medio de garantizar la pervivencia a largo plazo tanto de nuestro mundo como de nuestra propia especie.

La economía y la ecología se reencuentran así como las dos caras indisolubles de una misma realidad. La íntima relación entre estos conceptos, casi cacofónicos, se halla implícita en la etimología que une a ambos vocablos en lengua griega. Partiendo de la base que los dos comparten la palabra *oikos* (οἶκος), que se traduce como “casa” u “hogar”, su significado varía dependiendo del término que se le agregue: de un lado, con *nomos* (νόμος), que significa “norma” o “ley”, se hace referencia al conjunto de normas que rigen la administración del hogar para garantizar su correcto funcionamiento, a fin de que la persona logre satisfacer sus necesidades materiales; del otro, con *logia* (λογία), se alude al “estudio ordenado de una materia”, consistente en este caso en las interacciones de los seres vivos con el hábitat en el que moran<sup>33</sup>. Pues bien, no cabe duda que, para que las normas sean adecuadas al fin por ellas perseguido, éstas deben partir de una correcta comprensión de la realidad en la que se inscriben. Si la satisfacción de las necesidades materiales constituye un aspecto puramente inmediato en la relación del hombre con su entorno, entonces la comprensión de este rincón del cosmos al que llamamos Tierra nos otorga un sentido trascendente que enfoca nuestra mirada hacia el futuro.

En eso, a nuestro juicio, debe consistir la sostenibilidad: en imbricar nuestras necesidades, virtualmente infinitas, en la realidad de un mundo cuyos recursos, aunque cuantiosos, en última instancia son limitados.

## 2. Importancia de la información sobre sostenibilidad y necesidad de comprobarla

19. Partiendo de las premisas anteriormente expresadas, la divulgación de la información relativa a la sostenibilidad por parte del sector empresarial representa una pieza imprescindible en el mecanismo de salvaguarda de los intereses sociales y medioambientales. La razón estriba en que, desde el momento que se publicitan tales datos, se generan dos efectos positivos: de un lado, se pone de relieve la importancia de la sostenibilidad como un aspecto integrante más en la correcta llevanza de un negocio; y del otro, permite que los diferentes operadores jurídico-económicos que participan en el mercado estén informados de un modo conveniente y adecuado acerca del grado de cuál es el grado de observancia de los agentes empresariales hacia estos valores.

Las propias empresas serían las agraciadas más inmediatas. Aparte de elevar su reputación, la elaboración y exhibición de información sobre sostenibilidad tendría dos efectos especialmente relevantes: *ad intra*, constituiría una herramienta útil para determinar cuáles son los riesgos a los que se expone en sus operaciones comerciales, de cara a gestionarlos del modo más eficiente posible; y *ad extra*, facilitaría su interrelación con otros participantes en el mercado, en la medida que se revelaría como una entidad digna de confianza. Todo ello sin contar que, habida cuenta del aumento progresivo de productos de inversión que aprecian la adecuación de las actividades a unos objetivos de sostenibilidad, se allanaría el acceso a la financiación.

Otros beneficiados serían aquellas personas que traten directamente con las empresas y puedan hacer uso de esta información en su proceso de toma de decisiones. En este ámbito entrarían los inversores, quienes podrían hacer uso de sus ahorros en proyectos que tomen en consideración los efectos a largo plazo, los clientes y proveedores, que serían capaces de valorar cuáles son las repercusiones de una asociación comercial con otra empresa, así como los trabajadores y sus representantes, facilitándose que el diálogo social esté regido por la honestidad y pueda fructificar en acuerdos beneficiosos tanto para el empleado como para el empresario. Finalmente, tampoco podemos olvidar que, de forma general, también se favorecería a la sociedad civil en todo su conjunto. Disfrutaría así de un sistema económico mucho más estable, con una menor exposición al riesgo y resiliente frente a situaciones de crisis, y las políticas públicas estarían convenientemente ajustadas para propiciar un crecimiento consolidado y duradero.

---

<sup>33</sup> “Economía”. Diccionario etimológico DE CHILE. Recurso en línea, disponible en <<https://etimologias.dechile.net/?economy>> (última consulta: 2 de mayo de 2024); y “Ecología”. Diccionario etimológico de Chile. Recurso en línea, disponible en <<https://etimologias.dechile.net/?ecology>> (última consulta: 2 de mayo de 2024).

20. La actividad legislativa de la Unión Europea durante los últimos años ha articulado de un modo concreto la obligación de presentar información sobre sostenibilidad. En aras a la mayor brevedad expositiva, el actual marco normativo ha fijado el deber de divulgar una serie de datos acerca de tres grandes grupos de factores: medioambientales, sociales y de derechos humanos, así como de gobernanza<sup>34</sup>.

Primero, los *factores medioambientales* orbitan en torno a preocupaciones propias del terreno ecológico, dentro de las que se incluyen los aspectos relativos a mitigar el cambio climático —en especial en lo que concierne a limitar la emisión de gases de efecto invernadero—, la adaptación de los procesos productivos a la situación del cambio climático, a cómo se utilizan los recursos y se emplean técnicas de economía circular, a las medidas para reducir la contaminación y, por último, a la protección de la biodiversidad y los ecosistemas.

Segundo, los *factores sociales y de derechos humanos* se relacionan con las políticas de igualdad, las condiciones de trabajo y el respeto de los derechos fundamentales.

Finalmente, los *factores de gobernanza* hacen referencia al modo en que deben organizarse los órganos de administración y supervisión para llevar a término adecuadamente sus funciones, a las características que deben reunir los sistemas internos de control y gestión de riesgos, a la ética empresarial en todo lo que se relaciona con la lucha contra la corrupción y el soborno, así como el bienestar animal.

21. Pues bien, tan importante como la presentación de esta información es comprobar su veracidad. Si la tarea del buen jurista consiste en servir a la verdad y hacer de nuestra realidad un entorno propicio para las relaciones humanas, entonces la auditoría ocupa un lugar central dentro de esta lógica.

#### **IV. Modificación de la Directiva relativa a la auditoría de cuentas para incorporar la verificación de información sobre sostenibilidad**

22. A fin de comprender cómo se llevará a término la verificación de información sobre sostenibilidad en el ámbito europeo, debemos focalizar nuestro análisis en la Directiva 2022/2464<sup>35</sup>. En particular, nos centraremos en el artículo 3 de este texto, que tiene como finalidad modificar la norma que establece el marco legal de la auditoría en la Unión Europea: la Directiva 2006/43/CE<sup>36</sup>.

Se amplía el objeto de la referida Directiva 2022/2464, que pasa a abarcar no sólo la mera auditoría de cuentas anuales, sino también la verificación de la información presentada por las compañías a propósito de la sostenibilidad. A los efectos que nos son más relevantes, ello se articula en dos vertientes distintas: primero, todo lo relativo a la formación y autorización de los auditores; y segundo, el modo en que debe realizarse la tarea.

##### **1. Formación y autorización del auditor para valorar la información sobre sostenibilidad**

23. Como es conocido por todos, *ex* artículo 3.1 de la Directiva 2022/2464, el desempeño de la profesión de auditor —ya sea por persona física o por una sociedad de auditoría— está supeditada a la obtención de la oportuna autorización por parte de las autoridades competentes en cada Estado miembro<sup>37</sup>.

<sup>34</sup> Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo, art. 29<sup>ter</sup>:

<sup>35</sup> Directiva 2022/2464 (UE) 2022/2464 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2022, por la que se modifican el Reglamento (UE) 537/2014, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y la Directiva 2013/34/UE, por lo que respecta a la presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas (DOUE L 322, de 16 de diciembre de 2022).

<sup>36</sup> Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo (DOUE L 157, de 9 de junio de 2006).

<sup>37</sup> Tarea que, en el caso de España, como ya hemos indicado, recae en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Concretamente, se exige la oportuna inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas para realizar la actividad de auditoría (*ex* Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (BOE núm. 173, de 21 de julio de 2015), art. 8.1).

A tal efecto, con carácter previo, deben cumplirse una serie de requisitos relativos tanto a la buena reputación como a disponer de la suficiente formación para llevar a término su cometido de forma solvente. No es de extrañar entonces que la verificación de información sobre sostenibilidad, habida cuenta de su naturaleza eminentemente técnica, exija unos requerimientos análogos a los demandados para examinar los estados contables.

A fin de que una persona física esté autorizada para realizar una auditoría legal en materia de sostenibilidad, está obligado a cumplir tres requisitos específicos:

- Primero, en cuanto al *examen de competencia profesional* (art. 7.2 de la Directiva 2022/2464), se establece que deberá garantizar dos aspectos: de un lado, que el aspirante ha interiorizado el oportuno nivel de conocimientos teóricos en materia de sostenibilidad; y, del otro, que dispone de la capacidad suficiente de aplicar tales conocimientos.
- Segundo, a propósito de la *prueba de conocimientos teóricos* (art. 8.3 de la Directiva 2022/2464), su contenido habrá de tomar en consideración tanto la vertiente jurídica –esto es, haber aprendido cuáles son los requisitos jurídicos y normas aplicables para preparar la información sobre sostenibilidad y, además, para proceder a su verificación– como el plano económico –consistiendo en saber llevar a término un análisis sobre sostenibilidad y estar familiarizado con los procedimientos de *due diligence*–.
- Y tercero, en lo que respecta a la *formación práctica* (art. 10.1 de la Directiva 2022/2464), se establece un periodo mínimo de 8 meses de preparación en materia de sostenibilidad o servicios relacionados con ésta.

**24.** Una vez obtenida la cualificación oportuna, la autorización para ejercer como auditores se materializa en el registro público pertinente –tanto para personas físicas como para sociedades de auditoría–. Fácilmente podemos deducir que, en orden a publicitar cuáles son las aptitudes concretas de los inscritos en tal registro, deberá constar si también están autorizados para verificar información sobre sostenibilidad (*ex arts. 16 y 17 de la Directiva 2022/2464*).

**25.** El legislador europeo ha previsto que, con carácter general, las sociedades deberán llevar a término la verificación de información sobre sostenibilidad en los ejercicios que tengan su inicio a partir del 1 de enero de 2026. Consecuentemente, hasta ese momento los auditores no estarán obligados a tener competencias profesionales en materia de sostenibilidad –si bien podrían llevar a término los trámites necesarios para adquirir tales conocimientos– (art. 14*bis* de la Directiva 2022/2464).

## 2. Ejecución de la verificación sobre sostenibilidad por parte del auditor

**26.** La actividad de auditoría se fundamenta sobre los dos pilares esenciales que aparecen recogidos en los artículos 21 a 24 de la Directiva 2022/2464. De una parte, se exige que los profesionales en todo momento estén sometidos a unos *principios de ética profesional*, los cuales giran en torno a la idea de que los auditores desarrollan una tarea de interés público –toda vez que su trabajo trasciende a la entidad que los ha contratado y, como señalamos, sirve como mecanismo de salvaguarda para el conjunto del mercado y la sociedad–. Ello implica que no pueda albergarse duda alguna acerca de su integridad y objetividad a la hora de conducir un proceso de evaluación, requiriéndose además que lo lleven a término con la debida diligencia y disponiendo de aptitudes suficientes para acometer sus funciones. Por otro lado, deben mantener el oportuno *escepticismo profesional* en la realización de sus funciones, el cual se define como aquella disposición tendente a escrutar los datos sin dejar de estar vigilante frente a las eventuales incorrecciones que, debido a un error o a una intención fraudulenta, se hubiesen podido incorporar.

No hace falta señalar que este marco general de verificación para los estados financieros es igualmente obligatorio y aplicable, *mutatis mutandis*, a todo lo concerniente a la verificación en materia de sostenibilidad (*ex art. 25ter* de la Directiva 2022/2464).

Lo mismo puede decirse a propósito de otras cuestiones contempladas por la misma norma. A título ejemplificativo, en caso de que la verificación se efectuase por una sociedad de auditoría, el artículo 24<sup>ter</sup> dispone que será obligatorio que dicha sociedad designe a una persona física que se responsabilice de realizar las oportunas comprobaciones en su nombre; y, a fin de que la evaluación se desarrolle correctamente, se dispone que la sociedad de auditoría facilitará a dicha persona tanto los recursos como el personal suficiente. Pues bien, tal *modus operandi* es idéntico para la auditoría de estados contables –en la que se nombra a un “principal socio auditor”– y para la auditoría sobre sostenibilidad –en la que se designa a un “principal socio de sostenibilidad”–<sup>38</sup>. Parece clara, en definitiva, la intención del legislador europeo de igualar el examen de ambas vertientes de datos.

**27.** En cuanto a las normas que deberán aplicar los auditores para desarrollar sus conclusiones en la verificación de información sobre sostenibilidad, el artículo 26<sup>bis</sup> de la Directiva 2022/2464 confiere a la Comisión Europea la competencia para elaborarlas a través de los oportunos actos delegados. En ese sentido, se ha previsto un enfoque gradual y progresivo: primero, para el 1 de octubre de 2026, se deberán haber dispuesto normas de verificación limitadas; y después, para el 1 de octubre de 2028, se tendrán que haber establecido normas de verificación razonable. Cada uno de estos sistemas se define del siguiente modo:

De un lado, cuando el auditor sigue unas *normas de verificación limitada*, se limita a indicar que no ha detectado ningún aspecto que le permita concluir que existen incorrecciones significativas –y, por ello, se suelen formular de manera negativa, tras haber realizado un mero contraste entre la realidad material y lo señalado en los documentos–.

Del otro, la pretensión de las *normas de verificación razonable* implica que el auditor emita un dictamen con arreglo a criterios que habrán sido definidos con anterioridad –y, por ese motivo, habitualmente se expresan de modo positivo–. Esto exige la realización de un procedimiento de verificación exhaustivo en el que se toman en consideración los controles internos de la sociedad auditada y cuestiones de fondo –lo que, en última instancia, exige un mayor volumen de trabajo y comprobaciones–<sup>39</sup>.

Al configurar que los objetivos sean cada vez más ambiciosos según avance el tiempo, el legislador europeo pretende lograr dos objetivos: permitir que el mercado de la verificación se desarrolle de forma paulatina y escalonar el aumento de costes<sup>40</sup>. Tal proceder, a nuestro juicio, nos parece el más oportuno para introducir una novedad que está llamada a transformar la actividad de auditoría.

**28.** Sea como fuere, los resultados de la auditoría en materia de sostenibilidad se plasmarán en el informe descrito en el artículo 28<sup>bis</sup> de la Directiva 2022/2464. Sus requisitos generales serán los siguientes: (a) se presentará por escrito, (b) se indicará cuál es la entidad examinada y qué información ha sido objeto de comprobación –señalándose el periodo que abarca y el marco de presentación que le es aplicable–, (c) se describirá cuál es el alcance de la verificación –esto es, si se han seguido las normas de verificación limitada o razonable que acabamos de detallar–, (d) incluirá el dictamen del auditor y (e) estará firmado y fechado por el auditor.

## V. Conclusiones

**29.** Todas nuestras reflexiones anteriores se resumen en la idea de que el Derecho Administrativo y Mercantil, al igual que toda rama del conocimiento, aspiran a encontrar la verdad en una dimen-

<sup>38</sup> Recorriendo el articulado de la referida Directiva 2022/2464, puede decirse lo mismo de los criterios aplicables para determinar los honorarios de auditoría (art. 25), los servicios prohibidos ajenos a la auditoría (art. 25<sup>quarter</sup>) o las consecuencias por comisión de irregularidades (art. 25<sup>quinquies</sup>).

<sup>39</sup> En ese sentido, *cfr.* Directiva 2022/2464, cdo. 60.

<sup>40</sup> Si bien, con toda probabilidad, hasta que se estandarice la verificación en materia de sostenibilidad y suficientes profesionales tengan formación en este aspecto –y, por consiguiente, entre en juego la adecuada competencia entre los oferentes del servicio de auditoría– los empresarios van a tener que hacer frente a un importante coste añadido en el desempeño de sus actividades.

sión concreta de nuestro cosmos. Como disciplinas integrantes de las ciencias jurídicas, su ámbito de actuación se encuentra en el terreno de las relaciones sociales, encontrándose al servicio de una concreta finalidad: ordenar la actividad de los empresarios, a fin de que con sus transacciones comerciales pueda lograrse el bien común para el conjunto de la sociedad en el marco de la seguridad jurídica; precisamente es el objetivo de los reguladores (Banco de España, Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia o Comisión Nacional del Mercado de Valores).

Idéntica consideración merece la actividad de la auditoría de cuentas. Huyendo de representaciones económicas benevolentes que poco o nada tengan que ver con la realidad, lo que verdaderamente le interesa al mercado y a los operadores jurídicos que en él tienen su punto de encuentro es que los estados, efectivamente, representen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados obtenidos por el ejercicio de la actividad empresarial.

**30.** Actualmente, esta labor de comprobación tiene un nuevo punto de anclaje con otro de los valores que deben guiar al proceder del jurista: el bien común. Éste es precisamente el objetivo de introducir cuestiones ambientales, sociales, concernientes a los derechos humanos y de gobernanza entre los aspectos sobre los que debe informar el empresario. Sin tales criterios orientadores, únicamente podría aspirarse a un beneficio espurio, alejado del pretendido crecimiento a largo plazo del que puede beneficiarse no sólo una empresa singular, sino toda la sociedad en general. Tales datos, obviamente, por su radical importancia, deberán ser convenientemente cotejados con la realidad y contrastados con el marco normativo que es de aplicación -cuyo propósito no es otro que conducirnos por la senda de la virtud-.

**31.** De todo lo anterior deducimos que, lejos de concepciones estrictamente teóricas, los profesionales del Derecho han de reconocer el marcado carácter práctico del que se reviste la verdad en su oficio. Así, cuando hablamos de su búsqueda, no solamente nos referimos al establecimiento y constatación de una correspondencia abstracta entre las razones que elabora el pensamiento y las circunstancias que impone la realidad. Más allá de esto, entendiendo la necesidad de salvaguardar y articular del modo más adecuado las distintas dimensiones que componen el hecho social, el jurista ha de trasladar esa armonía que le inspiran sus deseos de justicia al universo de las interacciones humanas. El jurista debe interiorizar el bien, la justicia y la verdad como ideales que guíen su actuación en cualquier caso y circunstancia (como ejemplo histórico recomendamos la película teatralizada *A Man for All Seasons*, del director Fred Zinnemann, sobre los últimos años de Santo Tomás Moro frente a Enrique VIII).

En la medida que el ordenamiento jurídico participe en este proceso para que la voluntad se amolde a las exigencias de la convivencia, podremos afirmar que cumple con la misión que le ha sido asignado para ofrecer la debida confianza. Por tanto, debemos buscar la verdad en común en toda su dimensión (no solo jurídica) en la Universidad, como afirmaba Antonio Machado en *Poesías completas*:

“¿Tu verdad? No, la Verdad, y  
ven conmigo a buscarla.  
La tuya, guárdatela”.