

TRIBUTACIÓN	EL AUDITOR DE CUENTAS EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO (ANÁLISIS DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL DESDE EL DERECHO DE LOS ESTADOS UNIDOS)	Núm. 72/2001
CONTABILIDAD		

ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY

Doctor en Derecho

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Centro
Universitario Villanueva*

Abogado y Auditor de Cuentas

Extracto:

EN el actual mundo económico el auditor cumple una función de garantía primordial frente a los usuarios de las cuentas anuales. Y esa garantía se fundamenta en la existencia de un cuerpo normativo que regula la actividad auditora, realizada por profesionales cualificados que deben seguir unos procedimientos de actuación detallados y que tienen responsabilidad no sólo frente al cliente sino también frente a la Administración (ICAC) por el hecho de que su función es tutelada por el Estado. Por tanto, sus valoraciones deben tomarse muy en consideración en todos los ámbitos donde los estados contables sean significativos, como es frente a la Administración tributaria.

El objeto de esta investigación pasa por estudiar las relaciones entre auditores y Derecho tributario en España desde la perspectiva del Derecho de los EEUU centrándonos en cuatro aspectos. En primer lugar se hará mención de los procedimientos que deben emplear los auditores para descubrir contingencias tributarias, cuándo deben ser reflejadas en el informe de auditoría y cuáles son las posibles consecuencias en caso de incumplimiento. La segunda de las cuestiones se centrará en el deber de dar información a la Inspección de Hacienda ante los requerimientos de ésta, información que no se limita en USA a proveerles el informe de auditoría, única discusión que se ha planteado en España, sino que también alcanza a los papeles de trabajo de los auditores incluyendo el área de impuestos, lo cual es de una importancia suma debido a que disponer de los papeles de los auditores es un material que facilita la tarea de los Inspectores. En el tercer punto se analizará la base imponible del IS, que se apoya en la contabilidad de una forma fundamental (art. 10.3 de la LIS), y cuál es el papel del auditor en caso de que exista un conflicto contable entre la Administración y la empresa (art. 148 de la LIS). Finalmente se hará un estudio de los diversos ámbitos tributarios, con base en la jurisprudencia y la doctrina de los Tribunales administrativos, donde creemos que la opinión del auditor pueda ser relevante a los efectos fiscales, como puede ser la estimación indirecta, la valoración de empresas, la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad, la existencia de perjuicios de difícil o imposible reparación, etc.

Sumario:

Acrónimos y abreviaturas.

1. Introducción.
2. Las contingencias por deudas tributarias en las cuentas anuales y responsabilidad del auditor.
3. Requerimientos de información a los auditores por la Inspección de los Tributos.
4. El informe de auditoría y su incidencia en el Impuesto sobre Sociedades. El artículo 148 de la LIS.
5. Importancia de la opinión del auditor en diversas cuestiones tributarias.

Bibliografía.

NOTA: Este trabajo tiene su origen en una estancia en el *European Law Research Center* de la Universidad de Harvard (**Massachusetts, EEUU**) en el primer cuatrimestre del curso 1999-2000 que pude disfrutar gracias a una beca de la Universidad Complutense. Quiero agradecer al Real Colegio Complutense en Harvard y a todos sus miembros las facilidades que me dieron en mi estancia en la citada Universidad.

ACRÓNIMOS y ABREVIATURAS

AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants;</i>
CPA	<i>Certified Public Accountant;</i>
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board;</i>
GAAP	<i>Generally Accepted Accounting Principles;</i>
GAAS	<i>Generally Accepted Auditing Standards;</i>
ICAC	<i>Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas;</i>
IRC	<i>Internal Revenue Code;</i>
IRS	<i>Internal Revenue Service;</i>
NTA	<i>Normas Técnicas de Auditoría;</i>
RST	<i>Reglamento del Régimen Sancionador Tributario;</i>
SAS	<i>Statements on Auditing Standards; SEC, Securities and Exchange Commission;</i>
SFAS	<i>Statement Financial Accounting Standards.</i>

1. INTRODUCCIÓN

En el actual mundo económico el auditor cumple una función de garantía primordial. A nadie se le escapa que cuando las diversas empresas operan en el mercado a su alrededor existen una serie de intereses públicos y privados que se deben tutelar, siendo necesario controlar que los estados formulados por los administradores reflejan realmente la marcha de la sociedad. Y ese control, que está en manos de los auditores de cuentas, se exige desde varias perspectivas; los accionistas, los acreedores presentes y futuros, los trabajadores, la propia entidad para poder ser gestionada y, naturalmente, al Estado, en la medida en que las sociedades son una fuente de ingresos tributarios primordial (PACHECO CAÑETE, 2000, págs. 21-22) ¹.

Con independencia de las fallas que existen en la práctica de esta profesión lo cierto es que se trata de una actividad totalmente reglada, realizada por profesionales cualificados que deben seguir unos procedimientos de actuación detallados y que tienen responsabilidad no sólo frente al cliente sino también frente a la Administración (ICAC) por el hecho de que su función es tutelada por el Estado. Por tanto, entendemos que sus valoraciones deben tomarse muy en consideración en todos los ámbitos donde los estados contables tengan algo que decir, como es frente a la Administración tributaria. En efecto, desde el momento en que los auditores verifican las cuentas contables de una empresa y muchos aspectos tributarios se basan en los mismos, parece que entre ambos sectores debe haber relaciones que merecen ser analizadas. No obstante, esta materia ha sido totalmente obviada por la doctrina jurídica, lo que hace que en el presente trabajo exista una dificultad adicional.

¹ En España uno de los usuarios normales del informe de auditoría es la Inspección de Hacienda, lo cual es lógico. No sólo buscan contingencias fiscales expresas sino cualquier anomalía en las cuentas anuales y salvedades reconocidas, ya que debido a que el actual Impuesto sobre Sociedades se basa en la contabilidad, cualquier anomalía en la contabilidad puede resultar en una responsabilidad fiscal. Por ejemplo, si se reconociese en el informe que hay contabilizadas deudas inexistentes, para la Inspección sería un dato fundamental en la medida en que el artículo 140.4 de la LIS determina la presunción legal de rentas no declaradas cuando hay contabilizados pasivos no existentes. De la misma forma, si se indicara un incumplimiento del principio de precio de adquisición en un inmovilizado porque el empresario no incluye en el mismo una serie de pagos que contabiliza como gastos del ejercicio, esto implica indirectamente una anticipación de gastos al no realizarse vía amortización y una responsabilidad fiscal por incumplimiento del principio del devengo (art 19.3 de la LIS). Un ejemplo de este uso por parte de la Administración del informe de auditoría se puede ver en el periódico *El País* de 1 de diciembre de 2000. En el mismo se afirma que se ha denunciado al presidente del Betis (RUIZ DE LOPERA) por un presunto delito fiscal, señalándose que en el informe de auditoría de la temporada 1997/1998 ya se reflejaba a juicio de la Inspección una situación explosiva. Una de los hechos por lo que los auditores no dieron el visto bueno a la situación contable fue debido a que el coste de los jugadores se amortizase en tres años (lo que aumenta considerablemente el gasto y disminuye el beneficio).

El objeto de esta investigación pasa por estudiar las relaciones entre auditores y Derecho tributario en España desde la perspectiva del Derecho de los EEUU. La razón de acudir al Derecho Americano trae causa de que en dicho país tanto la auditoría como el Derecho tributario tienen un desarrollo histórico que merece ser tomado como punto de comparación. Ciertamente la materia es extensa y nos obliga a dejar fuera de este trabajo otros aspectos que creemos son interesantes. En este estudio vamos a centrarnos en cuatro puntos. El primero tiene un carácter más mercantil. Se trata de hacer mención a los procedimientos que deben emplear los auditores para descubrir contingencias tributarias, cuándo deben ser reflejadas en el informe de auditoría y cuáles son las posibles consecuencias en caso de incumplimiento. La valoración de las contingencias fiscales es una cuestión problemática por el grado de incertidumbre que le acompaña, la posibilidad de ser detectado y en caso de ser detectado que se descubran todas las irregularidades. La segunda de las cuestiones se centrará en el deber de dar información a la Inspección de Hacienda ante los requerimientos de ésta, información que no se limita en USA a proveerles el informe de auditoría, única discusión que se ha planteado en España, sino que también alcanza a los papeles de trabajo de los auditores incluyendo el área de impuestos, lo cual es de una importancia suma debido a que disponer de los papeles de los auditores es un material que facilita la tarea de los Inspectores, advirtiéndoles de donde están los posibles riesgos y haciendo por ellos un trabajo que ahora no tendrán que realizar (en los papeles de auditoría habrá cartas de confirmación, carta de bancos, carta de abogados, *ratios*, *red flags*, estudio de operaciones de riesgo, estudios analíticos). En el tercer punto, se estudiara la base imponible del IS, que se apoya en la contabilidad de una forma fundamental (art. 10.3 de la LIS), y cuál es el papel de auditor en caso de que exista un conflicto contable entre la Administración y la empresa (art. 148 de la LIS). Finalmente se hará un estudio de los diversos ámbitos tributarios, con base en la jurisprudencia y la doctrina de los Tribunales administrativos, donde creemos que la opinión del auditor pueda ser relevante a los efectos fiscales, como puede ser la estimación indirecta, la valoración de empresas, la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad, la existencia de perjuicios de difícil o imposible reparación, etc.

Se quedan fuera de este trabajo aspectos de gran trascendencia. Así, el papel de auditor en el Derecho sancionador relacionado con cuestiones tributarias, o la posible extrapolación de unas técnicas de auditoría que están perfectamente delimitadas en su normativa a los procedimientos inspectores, ámbito donde éstos gozan de una libertad total para elegir qué métodos deben en cada caso emplear, lo que no parece casar bien con los principios de seguridad jurídica y de capacidad económica. También queda al margen la segunda de las funciones del auditor, que es aquella donde actúa a la vez como asesor fiscal o *tax practitioner*, debido a que en EEUU, y también en España, las firmas de auditoría realizan tres actividades profesionales, generalmente a la vez, como son la auditoría, la consultora, y la de asesoramiento fiscal (CAUSEY y CAUSEY, 1999, pág. 1) ². Y la posibilidad

² La disciplina de la *accountancy* en EEUU se reconoce como una profesión de prestigio y abarca las siguientes cinco disciplinas: *Financial accounting*, *Managerial and cost accounting*, *Non-profit accounting*, *Tax accounting* y *Fiduciary accounting* (NICHOLSON *et al.*, 1999, pág. 3). En las *Rules of the Code of Professional Conduct* de la AICPA (ET 92.09.10) se señala que la «*practice of public accounting*» por los CPAs incluye servicios que no son sólo de contabilidad sino de fiscalidad, planificación financiera, y servicios de apoyo en los litigios (*vide* BAILEY, 1999, pág. 24.05). Por tanto, en todas estas actividades deben seguir las normas de conducta que son comunes para todos los CPAs. En la actualidad se advierte que en Estados Unidos hay más de 330.000 CPAs y más de 23.000 firmas de auditoría. (NICHOLSON *et al.*, 1999, pág. 178). De acuerdo con WOLFFMAN, HOLDEN y HARRIS (1996, § 104) los CPAs dedican un 9 por 100 de sus tareas a cuestiones fiscales.

de que el Derecho tributario sea ejercido por auditores entronca con los problemas de las empresas multidisciplinares (*Multidisciplinary Practice* o *One-Stop-Shopping*) en la medida en que se cuestiona si estas empresas afectan a la independencia de los abogados y de los auditores. Es este un tema de gran actualidad tanto en España y en la Unión Europea, donde se está valorando que abogados y auditores no puedan compartir empresa, como en USA donde se creó en 1998 la *Commission on Multidisciplinary Practice* para debatir estos asuntos y que todavía hoy sigue siendo objeto de controversia³. De hecho, en España se acaba de aprobar mediante el Real Decreto 658/2001 el Estatuto General de la Abogacía Española y su artículo 22.3 dispone que «*el abogado no podrá realizar actividad de auditoría de cuentas u otras que sean incompatibles con el correcto ejercicio de la abogacía simultáneamente para el mismo cliente o para quienes lo hubiesen sido en años precedentes*». A esto hay que añadir que el artículo 21 del citado Real Decreto impide compartir locales o servicios con profesionales incompatibles, si ello afectare a la salvaguarda del secreto profesional y mantener vínculos asociativos de carácter profesional con auditores si éstos impiden el correcto ejercicio de la auditoría⁴.

2. LAS CONTINGENCIAS POR DEUDAS TRIBUTARIAS EN LAS CUENTAS ANUALES Y RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR

a. Los procedimientos auditores frente a las irregularidades fiscales.

Los auditores se rigen por una serie de regulaciones que les indican cuál debe ser la conducta que deben seguir en el área fiscal, los procedimientos que deben realizar y, por último, cómo reflejar sus averiguaciones en el informe de auditoría. Es decir, el trabajo de un auditor en relación con el área de impuestos debe acabar en la documentación de las conclusiones y donde lo más relevante es determinar si existen deudas fiscales impagadas y cómo tiene el auditor que actuar con relación a las mismas.

En Estados Unidos, los procedimientos y las conductas a seguir en caso de que se encuentren ante cualquier tipo de irregularidad viene recogida en la SAS núm. 54 –*Illegal Acts by Clients*– (1988) y en la recientemente promulgada, en 1997, SAS núm. 82 –*Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*. En la primera, que es la que más nos interesa a los efectos fiscales⁵, se define como un acto ilegal como la violación de leyes y reglamentos y se pone como ejemplo de un acto ilegal el

³ Con relación a la UE vide el *Consultative Paper on Statutory Auditors Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles*, de 15 de diciembre de 2000. Con relación a USA vide <http://www.abanet.org/cpr>.

⁴ La infracción de estas prohibiciones se califican por el Estatuto General de la Abogacía como muy grave [art. 84(a)] y la sanción puede suponer la expulsión del colegio [art. 87 (b)].

⁵ Con relación a posibles factores de riesgo de fraude que establece la SAS núm. 82 se hace una concreta mención a motivos relacionados con los impuestos. Así, es un factor de riesgo el hecho de que la dirección utilice medios inadecuados para minimizar los beneficios por motivos fiscales, como también lo es que tengan importantes cuentas bancarias o entidades vinculadas o operaciones vinculadas en paraísos fiscales. Para el estudio de la SAS núm. 82 Vide MANCINO (1997, págs. 32 y ss).

incumplimiento con las normas del código fiscal americano (IRC). La SAS núm. 54 establece diversos puntos a considerar. En primer lugar enumera una serie de factores que pueden plantear al auditor la posibilidad de que se está cometiendo algún acto ilegal ⁶. En el caso de que se sospeche que puede existir fraude fiscal deben agregarse a los procedimientos habituales la realización de procesos adicionales investigando el hecho con profundidad para aprehenderlo y poder evaluar los efectos del mismo. Por último, y con relación a las medidas a tomar, el auditor debe asegurarse de que se han comunicado al Comité de auditoría o, si no existe, al Consejo de administración ⁷. En la comunicación debe constar la descripción del acto ilegal, las circunstancias que rodea al acto y la evaluación de los efectos del acto ilegal en los estados financieros ⁸. Dicha comunicación debe estar adecuadamente documentada en los papeles de trabajo, lo cual, dicho sea de paso, plantea problemas adicionales por la facultad que tiene la Inspección Tributaria Americana (IRS) de revisar los papeles de trabajo de un auditor.

En el área de impuestos los auditores deben seguir una serie de procedimientos determinados con miras a detectar posibles deudas fiscales no contabilizadas que falseen la imagen fiel de la entidad. Los procedimientos habituales serán hacerse con la carta de manifestaciones de los Administradores de la entidad, la carta de los abogados y asesores fiscales y el examen de toda la correspondencia con las autoridades fiscales ⁹, aparte de estudiar la congruencia de las declaraciones con los datos de las cuentas anuales (técnicas analíticas). En esta área deviene fundamental la consulta tanto con el abogado como con el asesor fiscal de la entidad ¹⁰. Aunque lo cierto es que la información que se va

⁶ Así, el hecho de que la entidad esté siendo investigada por alguna agencia gubernamental; el pago de multas; grandes pagos de servicios no especificados a consultores; pagos a funcionarios; no presentación de declaraciones, transacciones o tratamientos contables complejos, operaciones vinculadas. *Vide* también la Resolución del ICAC de 15 de junio de 2000, en la que se publica la NTA sobre «Errores e irregularidades».

⁷ Desde luego, el hecho de que el auditor descubra actos ilícitos, aunque en sí no sean materiales, tiene gran importancia debido a que si son conocidos por la dirección muestra la integridad de la misma. Si no son conocidos, presentan la carencia de control interno y la falta de calidad en los empleados al nivel correspondiente. Por último, no hay que preterir cuáles son los efectos negativos que se derivan de los mismos, incluidos los fiscales (CAUSEY y CAUSEY, 1999, pág. 339). Así, existe una sentencia paradigmática que alumbra esta interpretación.

⁸ En España ha sido en la Resolución del ICAC de 15 de junio de 2000, que publica la NTA sobre «Errores e irregularidades», donde por primera vez se ha recogido, en un sentido muy parecido a la SAS 54 y 82, los aspectos auditores referentes a las contravenciones legales.

⁹ La SAS 12 es la norma de auditoría que regula los objetivos y procedimientos en el área de litigios, reclamaciones y contingencias. Así, en materia de impuestos, a parte de las lógicas cartas a los abogados, otro de los procedimientos es que consulten toda la correspondencia con las autoridades fiscales. Por otro lado, los administradores deben manifestar que se han puesto a disposición de los auditores todos los documentos y datos necesarios para el desempeño de su trabajo (SAS núm. 19). Y en España, la NTA sobre Carta de Manifestaciones de la Dirección, los Administradores deben reconocer (punto IV.8) que «*Que no existen incumplimientos o posibles incumplimientos de la normativa aplicable (sectorial, mercantil, tributaria, etc...), cuyos efectos deban ser considerados en las cuentas anuales o puedan servir de base para contabilizar pérdidas o estimar contingencias*». El hecho de no firmarla, supondría una salvedad en el informe por limitación al alcance. De actuar así, el informe con salvedades supondría una «bandera roja agitada ante el IRS» señalando que algo hay mal en relación con la declaración del sujeto pasivo y dando así una razón al IRS para analizar al contribuyente con cuidado (BUCHOLZ y MORAGLIO, 1984, pág. 96).

¹⁰ El auditor cuenta con dos fuentes básicas para detectar los fraudes fiscales, la información que le provee la dirección y, fundamentalmente, la carta de los abogados y asesores fiscales, ya sean éstos internos o externos (HABER, 1994, págs. 7-8). Así, señala CORNELL (1990) con relación a las cartas de los abogados y asesores fiscales que, desde la propia perspectiva ética de los abogados fiscalistas, cuando éstos conozcan un error en alguna declaración tributaria anterior y no

a recibir de estos profesionales no es en muchos casos la que esperan los auditores. Por un lado, porque para los abogados lo fundamental es ganar un posible pleito y cuando responden han de andarse con tiento de que su respuesta no socave el secreto profesional, o bien que desvele algún secreto o confidencia, o que pueda perjudicar la defensa del cliente o que pueda suponer una admisión implícita por parte de cliente (BEHN y PANY, 1995) ¹¹. Por otro lado, porque la norma del Colegio de Abogados Americano (*American Bar Association*, ABA) que obliga a los abogados a proveer la misma está recomendando a los auditores a ser extremadamente conservadores a la hora de contestar a los auditores (BAILEY, 1999, 10.09) ¹². Por otro lado, en el caso de que los auditores entiendan que puede existir un fraude fiscal y no se consideren capaces de detectarlo procede que el auditor contrate a expertos fiscales ¹³.

b. La contabilización de provisiones por riesgos fiscales y el informe de auditoría.

Hasta ahora nos hemos centrado en los procedimientos de los auditores. El problema es determinar cuál es la actitud que debe tomar el auditor en su informe cuando se encuentra ante un fraude o un posible fraude fiscal ¹⁴. A mi juicio, un criterio previo es el distinguir si nos encontramos ante un procedimiento inspector o si se trata de un ilícito fiscal descubierto pero donde todavía no existe, ni se sabe si algún día se producirá, un procedimiento inspector.

En aquellos casos en que la entidad se encuentre incurso en una Inspección de Hacienda, se trata, desde luego, de una situación de riesgo y de aviso a los auditores que en el área impositiva pueden existir problemas. Cuando los auditores realicen los procedimientos adecuados y descubren o

consideren que va a dar lugar a una contingencia fiscal deben asegurarse que mediante su silencio no van a equivocar al auditor sobre la situación del cliente, particularmente desde el momento en que la negativa del cliente de corregir una declaración donde se contenga error puede ser de importancia a la hora de valorar por el auditor las aseveraciones generales del Consejo de Administración.

- ¹¹ Es una cuestión que resulta en muchos casos obvia. Un ejemplo práctico que pone KAUFMAN (1976, pág. 189), al hacerse la pregunta sobre quién es el cliente del abogado, es el siguiente; un abogado descubre que una propiedad de la empresa tiene un defecto de título que ha existido durante 20 años. Si en el año siguiente no se interpone ninguna demanda la propiedad pasará a su propiedad con justo título. Si, por el contrario, el defecto es descubierto por el propietario colindante supondría como mínimo unos grandes gastos legales y, en el peor de los casos, las consecuencias podrían ser desastrosas. ¿Qué respuesta debería dar el abogado cuando fuera requerido por el auditor para que respondiese sobre todas las contingencias posibles? A esto hay que añadir un problema adicional; la posibilidad de que el auditor sea a la misma vez el abogado. En dicho caso, la contingencias fiscales no pueden ser juzgadas con objetividad (CAUSEY y CAUSEY, 1999, pág. 8).
- ¹² Esta norma es la *Statement of Policy Regarding Lawyers' Responses to Auditor's request for information* (vide KAUFMAN, 1976, págs. 203 y ss).
- ¹³ En opinión de SAINT PIERRE (1981, pág. 82) si solamente el no cumplimiento con las disposiciones del Código impositivo, sin que exista mala actuación por parte del auditor, es suficiente motivo para una demanda, si no se quiere que se incrementen las posibilidades de demandas es aconsejable contar con un experto fiscal. Sin embargo, y sin dejar de lado su importancia, el trabajo del experto independiente no tiene un carácter definitivo en muchos casos debido a las relaciones de confidencialidad que rodean el vínculo cliente y abogado y porque tampoco puede saber cuál van a ser los medios de defensa empleados por el abogado a la hora de defender a su cliente (BEHN y PANY, 1995).
- ¹⁴ Un problema importante en esta materia es, como afirma ALONSO AYALA (1998, pág. 16), la falta de literatura que sobre las contingencias fiscales existe.

crean que han descubierto un fraude fiscal, dichas conclusiones deben tener algún efecto en el informe o en las cuentas anuales y más teniendo en cuenta que la inspección puede ser global y por todos los ejercicios no prescritos. Los problemas no son pacatos. De acuerdo con la *Statement Financial Accounting Standards* núm. 5, *Accounting for Contingencies*, publicada en 1975, para que una determinada contingencia sea contabilizada se requieren dos requisitos: Por un lado, la probabilidad de que la contingencia acaezca. Por otro, la estimación de la pérdida. A estos efectos, el auditor debe valorar si la pérdida es «probable», en cuyo caso si es posible cuantificarla habrá que registrar una provisión en el balance. Si es «probable» pero no se puede cuantificar bastará con informar en la memoria¹⁵. Si es «razonablemente posible» se debe informar en la memoria cuantificando si es plausible. Por último, si es «remota», no es necesario informar¹⁶. De esta manera, en el caso de que los Administradores de la entidad no provisionaran o informaran en la memoria los auditores deberían dar una salvedad por incumplimiento de principio contable o bien por falta de información en la memoria.

Volviendo a la pregunta de comienzo ¿qué debe hacer un auditor en caso de que encuentre un fraude fiscal? Dejando al margen aquellos casos donde el auditor sea a su vez el asesor fiscal de la entidad, lo que puede llevar aparejados problemas de independencia¹⁷, en situaciones de independencia entiendo que se puede dar dos situaciones generales. En aquella parte de la deuda tributaria descubierta que no haya lugar a duda por motivos de interpretación, prescripción, etc., el auditor debería contabilizar la misma añadiendo los intereses de demora y las sanciones. En estos casos, y con relación a la cuantificación, se ha afirmado que en aquellas circunstancias donde no se puede estimar de forma razonable, pero sí exista un intervalo donde se pueda encontrar la cuantía del hecho contingente, se podrá escoger para no pecar de excesivo conservadurismo la cantidad menor del intervalo (MARTÍN ZAMORA, 2000, pág. 170). La segunda situación viene representada por deudas

¹⁵ En la memoria de las cuentas anuales se debe señalar la naturaleza de la contingencia, los factores aleatorios que pueden afectar a su desenlace final y una estimación de sus efectos financieros o bien la información sobre la imposibilidad de hacer tal estimación (MARTÍN ZAMORA, 2000, pág. 175).

¹⁶ Ahora bien, la terminología empleada en la SFAS 5 es lo suficientemente ambigua y confusa como para que haya sido objetos de críticas *Vide*, por todos, RAGHUNANDAN, GRIMLUND y SCHEPANSKI (1991, págs. 548-569) y MARTÍN ZAMORA (2000, pág. 169).

¹⁷ Centrándonos en la faceta fiscal, no es descabellado que si el auditor, u otro profesional de la entidad, asesora también tributariamente a la entidad pudieran producirse situaciones que afectaran la opinión del auditor. Así se señala el caso de la venta de un producto financiero con ventajas fiscales donde la firma de abogados lleve además el litigio frente al IRS (WOLFMAN, 1999). En dicho caso, y partiendo de la base que para dotar una provisión, como hemos señalado, es necesario que la pérdida sea «probable»: ¿cómo es posible que la firma auditora considere como probable la pérdida cuando eso sería desacreditar ante el cliente al asesor fiscal? Otro caso, puede ser aquella situación donde tributariamente el asesor fiscal hubiera realizado alguna componenda fraudulenta que implicara la comisión de una infracción por parte del contribuyente. En dicho caso, poner una salvedad en el informe de auditoría por no haber dotado una provisión por posibles responsabilidades por impuestos supondría denunciar una infracción donde el propio asesor fiscal pudiera ser considerado autor en algún grado desde el punto de vista penal o bien responsable tributario (art. 38.1 de la LGT). En estos casos nos encontraríamos ante un conflicto de intereses entre los particulares de la empresa multidisciplinar y los de la propia función auditora al servicio de un interés público. A esto hay que añadir que es difícil una revisión con profundidad de un sector cuando se confía en el socio o compañero que ha diseñado o controlado las operaciones tributarias, y parece más complicado incluso enmendarle la plana. Es más, el departamento tributario de la firma puede ser incluso el departamento encargado, por una política de costes y de sinergias, de revisar en la realización de la auditoría su propio trabajo.

tributarias que son dudosas, ya sean por motivos de interpretación de la norma ¹⁸ o por otras causas ¹⁹. Si el abogado o asesor fiscal de la entidad, que será en su caso quien lleve la defensa ante los Tribunales, contesta como probable el hecho de que una contingencia puede ocurrir eso supone la necesidad de ajustar las cuentas anuales y corregirlas. Si el abogado o asesor fiscal señala como no probable que ocurra, o que aun ocurriendo las posibilidades de ganar en juicio son altas, el auditor debe realizar pruebas adicionales, como contratar a expertos fiscales y el resultado final de sus procedimientos puede conllevar una salvedad por «incertidumbre» debido a que existen discrepancias a la hora de interpretar la normativa ²⁰. En caso de que el abogado no responda, habrá una limitación al alcance de la que puede resultar un informe con salvedades o bien una opinión denegada (ALONSO AYALA, 1998, pág. 22).

Ahora bien, lo cierto es que esta construcción teórica es de difícil aplicación en la práctica. De hecho, es uso general que las empresas y sus auditores no van a ajustar sus cuentas a no ser que la pérdida vaya a ocurrir con mucha seguridad (BEHN y PANY, 1995). Lo cual, a pesar de que técnicamente pueda parecer extraño, tiene justificaciones. Primero porque hay que tomar en consideración que una vez que el procedimiento Inspector se inicia no hay que olvidar que no todos los errores e irregularidades que ha cometido el contribuyente llegan a detectarse ²¹ y que, además, es muchos

¹⁸ Así, la propia SAS núm. 5 –*Accounting for Contingencies*– pone el ejemplo en el apartado 39 de una entidad que esté en un contencioso con relación al Impuesto sobre su Renta donde de acuerdo con recientes pronunciamientos es probable que la empresa tenga que pagar unos 2 millones de dólares y, a su vez, otros 8 millones sean susceptible de diversas interpretaciones y estén en entredicho. Desde el punto de vista de la contabilidad se deben provisionar en el balance los 2 millones y con relación a los otros 8, si se considera que existe una posibilidad razonable de que se tengan que pagar, se debe dar noticia en la memoria.

¹⁹ Otra causa podría ser el hecho de que la obligación de pagar el impuesto llevara aparejado, a su vez, un derecho de crédito por el mismo importe frente a terceros. Puede ser el caso de operaciones donde ni se ha ingresado un IVA ni, tampoco, se ha repercutido. En dicho caso, el hecho de que la Inspección exija la deuda por IVA supondrá, si no hay sanciones, la posibilidad de que el mismo se repercuta. Señala la IAS 10 que las pérdidas contingentes pueden no contabilizarse cuando se compensan con ganancias relacionadas con ella.

²⁰ Sobre la incidencia de la carta de los abogados en el informe de auditoría *vide* BEHN y PANY, (1995), BAILEY, (1999, 10.09). Ante los problemas que han surgido, algunos autores han propuesto que la SFAS 5 se modifique en el sentido, por ejemplo, de informar en la memoria en caso de que el abogado no haya contestado (HABER, 1994, pág. 237).

²¹ RAMÍREZ ACUÑA (1992b, pág. 389) señala que en muchas administraciones la Inspección detecta menos del 25 por 100 de la deuda tributaria. GUTMAN (1994, pág. 1.459-1.461), echa de ver que en muchos casos las inspecciones tienen que ver con los *tax shelter issues*, de tal manera que la mayoría de los contribuyentes que no tenían este tipo de instrumentos eran sometidos a inspecciones que no eran totales; de hecho se centran en aspectos concretos que eran aquellos que ofrecían la mayor posibilidad de que existieran ajustes fiscales. Señala que, de esta manera, las inspecciones donde existen una serie de elementos preponderantes que investigar conlleva que otros elementos permanecen sin investigar. Igualmente, cuando las comprobaciones se realizan con relación a entidades de un sector determinado, lo normal es que los inspectores busquen una serie de elementos determinados que son las bolsas de fraude normales en dichos sectores, con el consiguiente riesgo de que otras operaciones o situaciones queden sin ser verificadas. Es más, según LONG y BURNHAM (citados por HASSELDINE, 1993, pág. 428), la Inspección raramente detecta todas las ocultaciones, de tal manera que si finalmente alguien es sometido a inspección la cantidad a pagar a la que finalmente tiene que hacer frente generalmente es incluso menor que lo que correspondería de haber pagado el impuesto desde el principio. Desde un punto de vista de la auditoría, no hay que olvidar que la Inspección fiscal se basa en los mismos procedimientos que los auditores, es decir, se basan en el control interno de la empresa y en examinar sólo una muestra de las operaciones, lo que supone que no se miran todos los documentos y transacciones (TERKPER, 1992, pág. 28). De esta manera siempre existe un riesgo de que la Inspección no detecte los errores. En auditoría, esta situación debe ser tal que no sea más de un 5 por 100. Para la Inspección no existe ningún dato parecido.

casos es preferible llegar a acuerdos con el contribuyente cuando éste reconozca una parte de la deuda, a intentar exigir toda la deuda e iniciar procedimientos litigiosos que son costosos y largos (CASANEGRA, SILVANI y HOLLAND, 1991). Desde esta perspectiva, la contabilización de provisiones es realmente un tema mayor, porque, o por lo menos así lo entendemos, el juego de la probabilidad-posibilidad que recoge la SAS núm. 5 para registrar provisiones por contingencias fiscales parece que no casa bien con los datos que hemos puesto de manifiesto sobre el descubrimiento de deuda ²². A esto hay que añadir los problemas de cuantificación y su incidencia en la materialidad de la deuda. Habrán de tomarse en consideración no sólo la cuota sino intereses, sanciones, circunstancias atenuantes y agravantes. Desde esta perspectiva, a nadie se le escapa que cuantificar una deuda tributaria y dar detalle de la misma es una suerte de denuncia en toda regla a la Inspección en un país como el nuestro en que las empresas obligadas a auditarse deben depositar el informe en el Registro Mercantil ²³. Es decir, si el auditor dijera que la entidad ha dejado de ingresar 100 millones de pesetas por el IS, la Inspección buscaría, como mínimo dicha cuantía, cuando de no decir nada se conformaría y no tendría ninguna guía previa. Desde esta perspectiva, el hecho de recoger una contingencia fiscal es una cuestión mayor para la propia entidad y el auditor, que le está prestando un servicio a la misma, no puede evitar la tensión que surge entre la función pública que cumplen y su servicio a la empresa, que le paga y que puede resultar severamente perjudicada por el registro de la citada contingencia tanto por la denuncia ante la Inspección, como por la falta de integridad social que pueda transmitir a terceros, como por el hecho demostrado por estudios empíricos que el reflejo de una contingencia en la contabilidad o la opinión negativa o con salvedades en el informe tiene importantes efectos, por ejemplo, en la cotización de las entidades en los mercados secundarios y en las instituciones de crédito ²⁴. De hecho, esta situación puede derivar en el propio despido del auditor o en la pérdida futura del cliente ²⁵. Al

²² No obstante los auditores reflejan salvedades por motivos fiscales. Así, GAY SALUDAS (2000, págs. 242) advierte que en el informe de auditoría sobre las cuentas anuales de 1997 de Antena 3 TV señalaba que el crédito fiscal contabilizado por la entidad dependería de «la aceptación por parte de las autoridades fiscales de las bases imponibles negativas que dieron origen a dichos créditos». Es decir, el auditor mostraba sus reticencias a la pérdida declarada de 3.649 millones de ptas.

²³ Señala ALONSO AYALA (1998, pág. 22) que una excepción en el informe de auditoría puede tener para la Inspección de los Tributos una gran trascendencia pudiéndose llegar a constituir como soporte básico para la Administración. De hecho, afirma que si un auditor realiza una reserva en su informe dicha posible contingencia puede tener más posibilidad de ocurrencia.

²⁴ HABER (1994, pág.19 y ss.) recoge los estudios empíricos BANKS y KINNEY (1982), de ABDEL-KHALIK, GRAUL y NEWTON (1986) y de FROST (1991). En España pueden verse el estudio de CABAL GARCÍA (2000, págs. 123 y ss.). Esta autora señala que el Mercado Bursátil español reaccionaba ante cierto tipo de salvedades, pero no frente a otras. Precisamente entre estas últimas se encontraban las salvedades por contingencias fiscales (pág. 159).

²⁵ En EEUU es práctica habitual rescindir el contrato de auditoría con el auditor en cuestión cuando éste no se pliega a las voluntades de la dirección de dictar una opinión limpia y buscar a un auditor que entienda de una manera más amplia las posibilidades que ofrecen los principios contables. Es lo que se denomina «*opinion shopping*» (MUOIO, 1994, pág. 427). Frente a esta actitud, este último autor ha propuesto (pág. 428 y ss.) la posibilidad de que el auditor pueda demandar a la empresa y a los directores de la misma por despido improcedente alegando que con el despido se está contraviniendo claramente un mandato general de proteger el interés público en que la información sea fiable. Se pueden solicitar indemnización basada en la pérdida de los honorarios actuales, los futuros, por pérdida de reputación, por los gatos derivados de la pérdida del contrato y, en caso de que la conducta del empleador haya sido maliciosa, *punitive damages*. En España el despido del auditor, o la revocación unilateral por parte de la entidad, está contemplado en la LSA cuando concorra «justa causa» (art. 204.3 de la LSA), justa causa que no valora el Registrador a los efectos de dar de baja

fin y al cabo, los auditores viven de lo que les pagan los clientes ²⁶. Además, no hay que obviar que existe un riesgo adicional en el que puede incurrir el auditor y es en la posibilidad de ser demandado por el cliente por los daños que se le puedan causar si se entiende que la salvedad no tiene suficiente base. No hay que perder de vista que los criterios claves de la contabilización de contingencias es el de probabilidad y cuantificación, y donde es muy probable que existan cartas de abogados o asesores fiscales cuyo contenido no se adecue, como hemos dicho, a los predicados de la SAS, núm. 5 ²⁷. Si a esto adimos que una salvedad por contingencias tiene efectos negativos en la entidad, el registrar una excepción por dicha causa es realmente una causa diáfana de litigio ²⁸. Por otro lado, los auditores están sometidos a responsabilidad disciplinaria frente a las instituciones fiscalizadoras de los auditores, que es el ICAC en España, y frente a los socios y a terceros, aunque con limitaciones ²⁹. Estas responsabilidades pueden llevar a la inhabilitación para ejercer en el ámbito administrativo y en el campo civil son comunes y de unas dimensiones considerables ³⁰. No obstante, una opción que pare-

en el Registro a dicho auditor (RDGRN de 6 de febrero de 1996) y que, en su caso, se tendría que discutir en los tribunales de justicia. Con independencia de los efectos que conlleva la revocación con justa causa o no, que serían los mismos que en cualquier contrato de arrendamiento de obra al estar incardinada la relación de auditoría en el mismo (PACHECO CAÑETE, 2000, págs. 108-110), lo cierto es que el auditor tiene poco que ganar. Por un lado, por la manera amplia en que la doctrina entiende en auditoría la justa causa (*vide*, por todos, PACHECO CAÑETE, 2000, págs. 216-218). Por otro, porque pleitear supone, aparte de la mala publicidad, la posibilidad de que el ICAC entre a revisar a los auditores a instancias de la propia empresa auditada, lo que implica un peligro no deseado por ningún auditor.

- ²⁶ El tema de la independencia del auditor es una cuestión que viene de lejos cuando el auditor es a la vez el asesor fiscal y el abogado. Así BRILOFF (citado por KLINE, 1986, nota a pie 124) pone un ejemplo muy ilustrativo sobre el aspecto: una empresa que aspira a ser calificada como una *publicly held corporation* mantuvo una ronda de negociaciones con varias firmas de auditoría, a la que les preguntaron «¿Cuánto suman dos más dos?». Todas las firmas, menos una, respondieron «Cuatro, por supuesto». La restante, que fue la que finalmente se llevó el contrato de auditoría respondió, «¿Qué número tiene usted en la cabeza?».
- ²⁷ A la hora de la verdad, según estudios empíricos, menos de la mitad de los abogados responden al grado de «posibilidad» de que se dé la contingencia o no y a una evaluación de las pérdidas (HABER, 1994, págs. 230 a 240).
- ²⁸ No hay que preterir que en Estados Unidos cuando se encarga una auditoría y como consecuencia de la opinión negativa o con salvedades de la misma se puede arruinar alguna operación de la entidad el cliente amenaza al auditor con demandarle por daños y perjuicios [*vide*, por ejemplo, el caso de *Herzfeld v. Laventhol, Krekstein, Horwath & Horwath*, US, 1976, 540 F.2d 27 analizado por MUNDSTOCK (1999, págs. 181 y ss.)]. A efectos fiscales, no es difícil plantear una hipotética demanda en el caso de que se informara de una posible contingencia fiscal en el informe y fuera ésa la causa de que se pasase inspección a la empresa (en USA, *v. gr.*, tras la reforma de 1998 IRS debe informar cuál ha sido la causa que ha motivado la inspección) y, finalmente, dicha contingencia no fuera considerada como tal por la Administración. En ese caso ¿no sería posible demandar a los auditores por daños y perjuicios?
- ²⁹ HERWITZ y BARRETT (1997, pág. 158) hacen mención a un caso donde *Ernst & Young* tuvo que hacer frente a responsabilidad frente a terceros en el caso de *Endo v. Albertine* [863 F.Supp. 708 (N.D. Ill.1994)] donde los auditores dieron un informe limpio cuando existía una contingencia fiscal de más de 100 millones de dólares. Con relación a la responsabilidad frente a terceras partes que no sean los destinatarios del informe (responsabilidad extracontractual) es un tema de gran importancia en Estados Unidos (*vide* la Sentencia de *Bily v. Arthur Young & Co*, 834 P.2d 745, 1992) y también se ha planteado en España (PANTALEÓN, 1996).
- ³⁰ Reclamaciones que en USA adquieren dimensiones muy elevadas. En 1992, las responsabilidades de las denominadas «*Big Six*» ascendieron a la cifra de 783 millones de dólares entre indemnizaciones, acuerdos, gastos de litigios (YOUNG, 1996, nota a pie núm. 20) e hicieron frente a unas 4.000 demandas por responsabilidad en las que se les solicitaban 15.000 millones de dólares (MUOIO, 1994, pág. 413). Las «*Big Five*» (que antes de las fusiones eran las «*Big Six*» y antes eran las «*Big Eight*») son, por este orden, *Andersen Worldwide*, *PricewaterhouseCoopers*, *Ernst & Young*, *Deloitte & Touche* y *KPMG Peat Marwick* (*vide* CAUSEY y CAUSEY, 1999, pág. 4). No obstante, estos datos están pendientes de revisión tras la fusión de *Ernst & Young* y *Cap Gemini*.

ce aconsejable por motivos prácticos es, si existen deudas probables, dar un informe con salvedades por incertidumbre debido a que se está instruyendo una inspección utilizando una de las cláusulas de estilo que tanto se emplean por las entidades auditoras para pasar el expediente ³¹.

Los problemas que hasta ahora hemos apuntado se hacen más acuciantes en aquellos casos donde no se ha comunicado el inicio de un procedimiento Inspector. No hay que preterir que cuando nos encontramos ante *unasserted claims* es necesario que sea probable de que el litigio sea entablado y que sea probable que se incurrirá en la pérdida de forma definitiva (BARNICKOL, ROSS, SCHOWALTER y WALTERS, 1985, pág. 56). Es decir, en el mismo caso anterior, si los auditores encontrasen una deuda tributaria de 100 millones de pesetas por IS a todos los inconvenientes anteriores había que añadir uno más, la probabilidad de que el contribuyente sea revisado por la Administración. La primera valoración del auditor sería indagar cuál es la razón de la posible contingencia fiscal y cómo se puede descubrir. Si es posible detectarla vía procedimientos de gestión (procedimientos mecánicos o informáticos) o bien sólo se puede descubrir vía inspección ³². En el primer caso, la contingencia habría de calificarse como probable y se tendría que reflejar, si fuera significativa, en las cuentas anuales ³³. En el segundo habría que ponerlo en entredicho. Lo primero es la posibilidad de que el sujeto sea objeto de inspección. La regla general en EEUU es que alrededor de un 1 por 100 de la totalidad de contribuyentes y un 5 por 100 de los medianos en importancia sean objeto de inspección (SILVANI y BAER, 1997, pág. 24) ³⁴. Sin embargo, dependerá del sector, del tamaño, de los planes de inspección del Gobierno, que dicho porcentaje aumente ³⁵. No obstante, los gobiernos son reticentes a desvelar cuáles son sus planes de inspección, de tal manera que no se suele conocer cuál es la posibilidad de ser

³¹ Por ejemplo se podría señalar en el informe de auditoría que: «Según se indica en la Nota x de la Memoria adjunta, como consecuencia de las distintas interpretaciones de la normativa fiscal vigente y el tratamiento fiscal dado por la Sociedad a determinadas operaciones realizadas, podrían derivarse para la misma pasivos de carácter fiscal cuya cuantificación no es posible determinar objetivamente y para los que no se ha registrado provisión alguna en las cuentas anuales adjuntas».

³² Lo normal es que, como denota GUTTMAN (1994, pág. 1.460), el contribuyente cumpla con aquellas obligaciones que el IRS tiene capacidad de comprobar por la información que previamente tiene en su poder.

³³ En España, en el Plan General de Control Tributario 2001 (Resolución de 20 de diciembre de 2000 de la Dirección General de la AEAT) se señala que el Departamento de Gestión deberá (punto III.1.2) corregir los errores e incumplimientos cometidos por los contribuyentes en la cumplimentación de sus declaraciones, verificando la coherencia de los datos declarados con la información de que dispone la Agencia Tributaria, ya haya sido proporcionada por el propio contribuyente ya por terceras personas. Además, en el punto II.1.5 se señala que deberán preseleccionar los expedientes para su comprobación en profundidad de los órganos de Inspección.

³⁴ De acuerdo con GUTTMAN (1994, pág. 1461) en 1992 se inspeccionaron en USA un 0,91 por 100 de las declaraciones individuales. Con relación a las entidades, TERKPER (1996, pág. 62) señala que en 1988 se inspeccionaron un 1,3 por 100 de las mismas. En España, de acuerdo con la *Memoria de la Administración Tributaria de 1998* (págs. 83 y 156) se realizaron 36.303 inspecciones generales cuando por Impuesto sobre Sociedades había en 1997 694.487 declaraciones y en el mismo año por IRPF había 15.000.358 declarantes.

³⁵ En EEUU la posibilidad de ser Inspeccionado viene dado por la denominada DIF (*Discriminat Function System*), fórmula en que por medios informáticos a las declaraciones se les asigna una valoración en función de una serie de parámetros y según la valoración tiene más o menos posibilidades de ser inspeccionada. El IRS cree, sin embargo, que la mejor manera de revisar a los contribuyentes es mirando a los mismos como parte de un determinado segmento del mercado. De esta manera los datos recogidos por las investigaciones de las empresas del sector se tratan sistemáticamente para ver donde están las bolsas de incumplimientos (GUTTMAN, 1995). La tónica general es que, sin embargo, (GRAETZ y SCHENK, 1995, págs. 73 y 74) el IRS centre la mayoría de sus esfuerzos en contribuyentes que pueden producir cantidades importantes de ingresos. Así, las inspecciones se centran en personas físicas con altos ingresos y se llegan a ins-

inspeccionado (TANZI y SHOME, 1994, pág. 331)³⁶. En todo caso, a nuestro parecer, a no ser que sea algo muy evidente entendemos que dar un aviso³⁷, del tipo que sea, en un informe de auditoría que se vaya a depositar en el Registro Mercantil y que puede llegar fácilmente a la Inspección es quizás pedir demasiado a un auditor que depende económicamente de sus clientes³⁸. En este sentido, MARTÍN ZAMORA (2000, pág. 192) se postula a favor de que sólo cuando nos encontremos ante una probable o efectiva inspección se podrá provisionar³⁹. En todo caso, en estas situaciones el auditor podría limitarse a reflejar en el informe un párrafo de énfasis (NTA 3.2.7), que si bien no supone una salvedad en su opinión, sí deja ver que existen aspectos controvertidos⁴⁰.

peccionar el 70 por 100 de las grandes compañías. Por su parte WOLFMAN, HOLDEN y HARRIS (1996, § 201.1) advierte que en caso de empresas con activos superiores a 100 millones de dólares las posibilidades de ser inspeccionado pueden llegar al 80 por 100. Aparte se seleccionan declaraciones que tengan un cierto tipo de gastos o cuyos gastos sean excesivos con relación a sus ingresos o bien cierto tipo de profesiones. MORGAN (1999, pág. 53) denota que en caso de individuos con ingresos superiores a \$100.000 las posibilidades de ser inspeccionado aumentan de un 1 a un 2 por 100.

- ³⁶ En USA, el IRS no da a conocer cuáles son las políticas que sigue para seleccionar a los contribuyentes que tienen que ser inspeccionados. Esta política tiene su base en que, según HASSELDINE (1993, págs. 426 y 429), recientes estudios sugieren que cierta incertidumbre sobre cuáles son las posibilidades de ser inspeccionado tienen como resultado que las actitudes de los contribuyentes sean menos agresivas; es más, la conducta a seguir es la de hacer ver que existen muchos factores que pueden influir a la hora de ser revisado. En España, el TS, en su Sentencia de 20 de octubre de 2000 (*Gaceta Fiscal*, núm. 195, 2001), ha señalado que los planes de los órganos que han de desarrollar las actuaciones inspectoras (art. 19.6 del RGIT) no son objeto de publicidad en la medida en que lo contrario dejaría inerte a la Inspección, por cuanto que una vez enterados los contribuyentes que van a ser objeto de inspección procederían inmediatamente a presentar las correspondientes declaraciones complementarias, lo que equivaldría a una «*amnistía fiscal*».
- ³⁷ Se nos ocurre, por ejemplo, un caso como el que apareció en la prensa donde varias empresas domiciliadas en Marbella cambiaron su domicilio fiscal a Burgos porque Inspectores de dicha demarcación parece que les daban más facilidades, y donde este sistema atrajo a más de un centenar de empresas (periódico *El País*, 15 de diciembre). En dicho caso, si la empresa que se audita es una de éstas y tengo conocimiento de la trama, creo que se puede denominar como caso evidente y sería preciso dotar una provisión.
- ³⁸ En el estudio empírico de CABAL GARCÍA (2000, pág. 159) se observó que de los 56 informes con salvedades que se tomaron como muestra había 10 salvedades por contingencias fiscales, agrupadas a su vez en tres grupo; 6 correspondientes a litigios contra empresas que realizaron revalorizaciones al amparo de normas forales, 3 correspondientes a dudas sobre la posibilidad de compensar bases imponibles negativas, y 1 referente a actas recurridas y pendientes de resolución. Como se ve sólo las referentes a litigios en curso tienen que ver con situaciones que ya han pasado por manos de la Inspección y donde la salvedad no tiene ese efecto denuncia del que hablábamos. Y con relación a las 3 salvedades referentes a las bases imponibles negativas parece que no se trata de un problema fiscal sino contable, por el hecho de haberse contabilizado un crédito de impuesto que en opinión de los auditores no se van a poder compensar con beneficios futuros, cumpliendo con la Resolución 1.4 de 9 de octubre de 1997, del ICAC, sobre algunos aspectos de la norma de valoración núm. 16 del Plan General de Contabilidad. Es decir, las 10 contingencias a las que se han hecho mención no ponen de manifiesto a la Inspección que existe una posible deuda fiscal.
- ³⁹ Y más si precisamente fuera éste el hecho por el que la entidad ha sido llamada a inspección. En este sentido hay que hacer mención a la reciente Sentencia del TSJ de Madrid de 29 de noviembre de 2000 (*Normacef*) donde se ha dispuesto que un procedimiento inspector supone un procedimiento limitativo de derechos, debido a los deberes que conlleva y a los posibles efectos patrimoniales y, por tanto, debe comunicársele cuál es el motivo de la inspección. Advierte el TSJ que «*siendo como es una decisión de la propia Administración la incoación del procedimiento y estando ésta sometida a unos motivos expresos, y la vinculación posterior al mismo, constituye una garantía básica del procedimiento sin la que se expone al administrado a la indefensión consecuente con desconocer la razón en virtud de la que se le impusieron los límites mencionados. Al carecer de constancia sobre el motivo para la incoación de las actuaciones las liquidaciones consecuentes fueron también nulas por dicha carencia*».
- ⁴⁰ El párrafo de énfasis señalaría que «*De acuerdo con la legislación fiscal vigente, los impuestos no pueden considerarse liquidados definitivamente hasta que las declaraciones presentadas hayan sido inspeccionadas por la Administración o hayan transcurrido el plazo de prescripción de 4 años. A xx de 2000 la compañía tiene abiertos a inspección los ejercicios cerrados en los años...*».

Con relación a la situación en España, los planes de inspección operan en tres niveles (SÁNCHEZ PEDROCHE, 1999, págs. 348-349); (i) Planes elaborados y aprobados por las Direcciones Generales y Centros competentes del Ministerio de Economía y Hacienda; (ii) Planes de los Órganos que hayan de desarrollar las correspondientes actuaciones inspectoras, que corresponden a las Dependencias Provinciales y Regionales así como a la Oficina Nacional de Inspección; (iii) Planes de cada equipo, funcionario o unidad. En el primer nivel se determinan los sectores o actividades a Inspeccionar. En el segundo, se deciden cuáles son los parámetros que se van a seguir para elegir a los contribuyentes y se establece el número concreto de contribuyentes que van a ser inspeccionados y en el tercero se selecciona con base en el análisis de las «carpetas fiscales» tomando en consideración una serie de criterios funcionales. En este último nivel AGÜALLO AVILÉS (1994, pág. 187) afirma que si bien no se hace referencia a ningún presupuesto objetivo parece que la elección concreta de un determinado individuo dependerá de la probabilidad de obtener o bien una mayor recaudación o bien un resultado positivo en la labor de los actuarios entendiéndose por el mismo un acta con descubrimiento de deuda o que dé como resultado una obtención de información que conduzca al mismo objetivo ⁴¹. A los efectos del auditor, lo único que puede conocer son «los criterios que informan cada año el Plan de Inspección» ya que de acuerdo con el artículo 26 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes éstos habrán de hacerse públicos. Es decir, de los tres niveles sólo conoce el primero y aun así sólo sus principios informadores y no todo el Plan. De esta manera, el mero hecho de que la actividad o sector donde la empresa auditada pueda estar dentro de las entidades susceptibles de ser inspeccionadas por estar incluidas en Plan de Control Tributario ⁴² no es motivo suficiente para dotar la consiguiente provisión o informar en la memoria y más teniendo en cuenta que uno de los posibles criterios funcionales que puede usar cada equipo para elegir a los sujetos a Inspeccionar fueran los propios informes de auditoría. No obstante, cuando se trate de una empresa que tenga cierta entidad, ciertamente las posibilidades de ser inspeccionada aumentan mucho y, entonces, no habría que dejar al margen la posibilidad real de inspección ⁴³.

Distintas de las salvedades por contingencias fiscales son los incumplimientos formales de carácter contable exigidos por las normas tributarias, como sucede en la aplicación de ciertos regímenes fiscales beneficiosos que llevan aparejada la carga contable de informar en la memoria de los

⁴¹ No hay que olvidar, siguiendo a ARIAS VELASCO (2000, págs. 65 y ss.), que la Inspección tiene un sistema de incentivos en función de objetivos conseguidos, de tal manera que ésta tendrá interés directo en escoger cierto tipo de contribuyentes. Y de hecho, este sistema de elección se ve refrendado indirectamente en la *Memoria de la Administración Tributaria de 1998* (pág. 343) al afirmar que «hay que destacar una mejor selección de los contribuyentes inspeccionados como lo demuestra el incremento de la deuda media instruida por contribuyente».

⁴² Así, en el ya citado Plan General de Control Tributario 2001 se señala que entre los sectores afectados está el Inmobiliario-Construcción, Profesionales, Sector Financiero-Valores Mobiliarios, Sociedades-socios y Devoluciones. Igualmente las entidades que han disfrutado de ciertos beneficios fiscales en los que se han descubierto abusos (régimen fiscal privilegiado de fusiones y escisiones, creación de sociedades, localización en ciertas áreas, etc.), las entidades que realicen operaciones con el exterior en la medida en que afecten al IVA, etc.

⁴³ Señala GUÍO (1999, pág. 323) que «Por noticias de prensa conocemos que los planes del Ministerio, en boca del Secretario General de Hacienda, serán en los próximos años comprobar al 100 por 100 de las 5.000 principales empresas del país, así como a las 5.000 primeras fortunas. También se establece la intención de poder llevar a cabo la comprobación de entre el 25 por 100 y 45 por 100 de las restantes empresas, del 15 por 100 al 40 por 100 de los profesionales y del 5 por 100 al 10 por 100 de los asalariados».

efectos fiscales. Nos referimos, por ejemplo, al caso del régimen especial de fusiones y escisiones, donde las entidades que se sometan al mismo deben informar en la memoria, entre otras cosas, de ciertos datos a los efectos de tener cierto control en caso de transmisiones futuras de bienes que han gozado del beneficio del diferimiento⁴⁴. El incumplimiento de este deber implica la existencia de unas infracciones simples que pueden llegar hasta el 5 por 100 del valor por el que la entidad adquirente haya reflejado los bienes y derechos transmitidos en su contabilidad (art. 107.4 de la LIS). No hay que olvidar que el artículo 209.1(a) de la LSA dispone que el auditor debe mencionar en el informe: «Las observaciones sobre las eventuales infracciones de las normas legales o estatutarias que hubieran comprobado en la contabilidad (y) en las cuentas anuales». En estos casos, si desde un punto de vista cualitativo la falta de información es significativa, deberá reflejarse en el informe una salvedad por falta de información en la memoria, con las consecuencias negativas de denuncia que supone para la propia entidad.

3. REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN A LOS AUDITORES POR LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS

Uno de los aspectos más conflictivos de la normativa americana tiene su causa en la posibilidad de que el IRS solicite de los asesores fiscales y de los auditores sus papeles de trabajo. Y concretamente lo referente a los papeles de trabajo del área fiscal. La sección 7602 del IRC dispone que a los efectos de sus investigaciones puede la Administración requerir a terceras personas que enseñen los libros, papeles o documentos que tengan siempre que considere que «puedan ser relevantes o materiales para tal investigación»⁴⁵. Es lo que se denomina *summons*. Pues bien, terceras partes a las que se les solicite información pueden ser los abogados, los contables y los auditores. Sin duda alguna, el caso de los auditores ha sido el que más polémica ha levantado⁴⁶. En España, por su parte, se puede plantear el problema en los mismos términos, aunque la discusión jurídica se ha limitado hasta ahora a la posibilidad de requerir a los auditores los informes de auditoría no depositados.

⁴⁴ Otro ejemplo es el artículo 38 del RIS, donde a los efectos de controlar el diferimiento de las ganancias de patrimonio por reinversión se debe informar en la memoria de todos los datos relativos a los elementos donde se ha invertido, los métodos de imputación elegidos, la renta ya incorporada y la pendiente de incorporar, etc.

⁴⁵ La sección 7602 del IRC establece que a los efectos de verificar la corrección de las declaraciones o bien a los efectos de realizar una declaración cuando no se ha realizado o a los efectos de determinar la responsabilidad por motivos impositivos, o a los efectos de la recaudación, el IRS está autorizado a examinar los libros, papeles, documentos u otros datos que «puedan ser relevantes o materiales para tal investigación». Y ese requerimiento afecta tanto al contribuyente como a sus empleados, como a aquellas personas que posean, custodien o cuiden los libros de contabilidad o cualquier persona que el IRS considere apropiada que se persone ante el mismo y que enseñe los libros, papeles o documentos que tenga.

⁴⁶ La práctica administrativa de requerir los papeles de trabajo a los auditores surgió a mediados de los 70 (GARBIS y RUBIN, 1984, pág. 342).

a. EEUU: Requerimiento de los papeles de trabajo e informe a los auditores.

El *Internal Revenue Manual* describe el tipo de documentos que pueden ser pedidos a los auditores. Son tres: las conciliaciones en temas impositivos, los papeles de trabajo, incluido el plan global, y el área de contingencias fiscales e impuestos⁴⁷. Naturalmente, a nadie se le escapa que el hecho de que el IRS pueda acceder a dichos documentos, fundamentalmente al área de fiscalidad, supone una fuente de información privilegiada que le puede facilitar sobremedida su trabajo. Así, dispone de una información que le puede servir como un *road map* para dirigirse a donde existen aspectos problemáticos (CAPLIN, 1979, pág. 194); los papeles de trabajo y el plan global van a indicar dónde el auditor ha realizado mayor trabajo y, por exclusión, las áreas en que debe hacer la Inspección más hincapié (NATH, 1981, pág. 1.581); y, sobre todo, el área de contingencias fiscales donde se haga un análisis de los posibles problemas fiscales de la entidad (*gray areas*) y donde la firma de auditoría muestre sus dudas sobre posible información que la entidad le haya podido ocultar (*vide* GARBIS y RUBIN, 1984, pág. 342 y CARTER, 1982, pág. 607); además, pueden suponer una ayuda adicional para que la Inspección pruebe cuándo ha habido una intención fraudulenta a los efectos del Derecho sancionador (NATH, 1981, pág. 1.582). Como consecuencia, la Inspección seleccionará los aspectos a comprobar y elimina así el coste extra que supondría una investigación en toda su extensión (BARTHOLOMEW, 1983, pág. 442).

Desde esta perspectiva a nadie se le escapa el interés que tiene la Inspección en solicitar de los auditores la máxima información posible, y particularmente en grandes y medianas empresas donde la cantidad de datos y documentos a revisar es tan numerosa que el hecho de que haya existido una auditoría anterior supone una ayuda basilar para la Inspección, y más si tenemos en consideración que las auditorías son anuales y se realizan con un número importante de personas, mientras que las inspecciones no suelen ser anuales y el personal afecto es menor debido a que proporcionalmente tienen menos disponibilidad. Es decir, se trata de un enfoque basado en la eficiencia económica de los costes administrativos; desde una perspectiva económica es una situación inmejorable al no incurrir en costes propios de investigación y comprobación para aumentar la recaudación y utilizar el trabajo realizado por otros⁴⁸, cuando, además, no hay que olvidar que los méto-

⁴⁷ De acuerdo con el *Internal Revenue Manual* [Audit, Part IV, IRM 4024.2], las conciliaciones en temas impositivos son los papeles de trabajo utilizados para ensamblar y compilar los datos financieros preparatorios de la declaración. Los papeles de trabajo incluyen los procedimientos seguidos, los tests realizados, la información obtenida y las conclusiones realizadas. Los papeles de trabajo también pueden incluir programas de trabajo, análisis, memorandos, cartas de confirmación y de los administradores, resúmenes de los papeles de la compañía, y comentarios preparados u obtenidos por el auditor. Por último, en el área de contingencias fiscales e impuestos se analiza cada hecho, acto o negocio y se evalúa la posibilidad de que exista alguna responsabilidad fiscal adicional. Se examinan, también, las diferencias temporales y permanentes en el Impuesto sobre Sociedades. Aquí se documentan las opiniones del contribuyente, sus propias opiniones y suposiciones acerca de situaciones que puedan ser problemáticas o vulnerables en la declaración, basándose incluso en la peor hipótesis posible. Igualmente se documentan las supuestas reacciones del IRS y las vías de solución y defensa que le quedarán al sujeto pasivo. Finalmente, cuantifica la posible responsabilidad (*vide* NATH, 1981, págs. 1.569-1.571 y PLOTKIN, 1984, págs. 927-929).

⁴⁸ Sobre el hecho de los costes de la Administración necesarios para mejorar la recaudación y sobre cómo se trasladan al sector privado en muchos casos *vide* SLEMROD y YITZHAKI (1995). En este caso, al tener una parte importante del trabajo realizado, se ahorra en tiempo y personal afecto, lo que supone un ahorro de costes.

dos de trabajo entre auditores e inspectores son, en muchos casos, idénticos ⁴⁹. Es el caso, *v. gr.*, de la importancia de revisar el control interno de una empresa ⁵⁰, o bien los medios con que cuentan los auditores para cuadrar y analizar las cuentas financieras ⁵¹. Es más, la Inspección debería utilizar a los efectos de la comprobación de los resultados de la entidad las distintas normas de auditoría del ICAC, porque no hay que olvidar que sólo en este ámbito se han regulado una serie de normas que son de obligada aplicación para una profesión cualificada y la Inspección carece, por el momento, de los manuales en los que parece se está trabajando ⁵². Los principios de seguridad jurídica, capacidad económica y proporcionalidad exigen la existencia de unas técnicas que puedan ser verificadas y mientras que no existan unos manuales públicos éstas deben ser las auditoras ⁵³.

⁴⁹ De hecho, algún autor se refiere a las técnicas de investigación y comprobación de la Inspección como de «Auditoría Tributaria» (ARNAU ZOROA, 1998, pág. 9). No obstante, y como advertimos en la introducción de este trabajo, va a quedar fuera de esta investigación la posible aplicación de las técnicas inspectoras en los procedimientos auditores.

⁵⁰ Así, el artículo 40.2.e) del RGIT determina que la Inspección está facultada para «Verificar los sistemas de control interno de la empresa, en cuanto pueda facilitar la comprobación de la situación tributaria del interesado». Pues bien, ese control interno lo realiza la entidad auditora. ¿No es un elemento importante para la Inspección saber cuáles son las debilidades en la gestión de una empresa a los efectos de poder centrarse en otros asuntos? En este sentido, CASANEGRA, SILVANI y HOLLAND (1991) señalan que a la hora de realizar lo que se denomina «VAT Audit» (Inspecciones fiscales de IVA que son de dos días) uno de los elementos fundamentales a revisar es el del control interno de las entidades, y TERKPER (1996, pág. 62) denota que a los efectos de detectar evasiones fiscales uno de los aspectos a tomar en cuenta es el estudio del control interno impuesto por la empresa para prevenir errores y fraude, como ocurre con la auditoría de cuentas.

⁵¹ Ciertamente los auditores emplean técnicas analíticas, de muestreo, de importancia relativa, etc., que son igualmente utilizadas por la Inspección. En este sentido, el artículo 64.2.(d) del RGIT señala que a los efectos de determinar la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad para la aplicación de la estimación indirecta éstas se verifican «Cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el interesado no pueda verificarse la declaración o determinar con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación». Esas técnicas generalmente aceptadas sólo pueden ser las auditoras. A modo de ejemplo, en la Sentencia de 1 de febrero de 2000 de la AP de Valencia (ARP 2000\1417), se conocía de un delito fiscal en el sector cárnico donde la Inspección llegó a su convencimiento empleando las técnicas analíticas que se utilizan en auditoría. Así, se comprobó la numeración de las facturas; se examinó las guías de circulación interprovincial del ganado porcino poniéndolas en comparación con el libro registro facilitado por el veterinario; se analizó la coincidencia de cerdos sacrificados con los cerdos vendidos a través del examen del despiece del animal; se verificó el consumo de materiales auxiliares para poder determinar la existencia de correspondencia entre dicho consumo y los animales y piezas. De estos análisis se llegó a la conclusión de que las cantidades vendidas eran muy superiores a las declaradas.

⁵² En USA existe el *Internal Revenue Manual*, donde se recoge una compilación de las políticas, procedimientos, instrucciones y guías donde, entre otras circunstancias, se regulan en detalle las técnicas básicas de los procedimientos inspectores. Estas técnicas no tienen vocación de ser exclusivas o exhaustivas y no implican que los Inspectores puedan utilizar otros criterios o usar otras guías en ciertos casos. El objetivo de estas guías es el de proveer de unas técnicas que se supone que cumplen los estándares para realizar una inspección con la suficiente profundidad como para encontrar todos los hechos con importancia y la correcta aplicación de la norma a los mismos (SALZMAN, 1999, ¶ 8.06 [2]). En España la Oficina Nacional del Investigación del fraude, y más concretamente el Equipo de Métodos y Procedimientos de Control tendrá a cargo las funciones de elaborar un «Manual de Inspección», de elaborar y establecer métodos y procedimientos de investigación y comprobación tributaria para su aplicación por los diversos servicios y el de establecer contenidos mínimos o de cumplimiento obligado para determinadas actuaciones inspectoras (*vide* resolución Dos bis, de la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la AEAT, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria).

⁵³ En este sentido se pronuncia LÓPEZ ALDEA (1994, págs. 65-66).

Desde un punto de vista jurídico, la defensa de los auditores ante los requerimientos de la Inspección ha seguido una doble senda. Por un lado, el incumplimiento de los condicionantes generales para realizar cualquier *summon*. Por otro, invocando algunos de los privilegios o medidas de protección que se reconocen en otros ámbitos. En lo atinente a los cánones que debe reunir un requerimiento a los efectos de hacerlo ejecutivo, el IRS debe probar la existencia de cuatro elementos (*United States v. Powell*, 1964); Que la información «pueda ser relevante», que el propósito de la investigación es legítimo, que la información no está en poder de la Administración y que el procedimiento administrativo se ha seguido (*vide*, por todos, MELDMAN y SIDEMAN, 1998, pág. 92). De las cuatro condiciones las cuestiones litigiosas se han centrado tanto en la posesión previa de la información por parte de la Administración como en la relevancia de la misma. Con relación a la primera, los tribunales han desechado los argumentos de los auditores afirmando que la duplicidad de información se refiere a los documentos y no a la información contenida en los mismos o bien manteniendo que dicha repetición no es excluyente para que el IRS confirme la información que ya está en su poder (KLINE, 1986, pág. 702) ⁵⁴. Cuestión distinta es valorar la relevancia de la información con relación a la investigación que se está llevando a cabo. En este caso, los tribunales han manifestado que será relevante cualquier información que «pueda arrojar luz sobre la corrección de la declaración» (*United States v. Arthur Young*, 1982) entendiendo que los papeles donde se recogen las contingencias fiscales son «Altamente reveladores para legitimar la investigación IRS porque dichos papeles de trabajo iluminan posiciones dudosas sostenidas en las declaraciones de impuestos» (*United States v. Arthur Young*, 1984) ⁵⁵. Los auditores se han intentado defender alegando que el área de contingencias fiscales no es relevante debido a que está basada muchas veces en conjeturas y que, por consiguiente, no es significativa para la investigación de la Inspección debido a que la función del auditor es valorar el posible efecto de las contingencias fiscales en las cuentas anuales y no se utilizan para las declaraciones impositivas de los clientes ⁵⁶. También se ha alegado que la Inspección dispone con los estados financieros de la entidad y con los papeles de trabajo (exclui-

⁵⁴ Los auditores han mantenido que la información que está en su poder puede ser igualmente recabada por otros medios. Así, la principal fuente de información trae causa del propio contribuyente y de sus declaraciones. Por otro lado, todas las deficiencias de control interno que hayan encontrado, así como los posibles fraudes o deficiencias habrán sido comunicados por escrito a los propios contribuyentes (CARTER, 1982, págs. 619-620).

⁵⁵ No obstante, no siempre los pronunciamientos dejan tal margen de libertad. Así, en *US v. Matras* [487 F.2d 1271 (8th Cir. 1978)] se ha mantenido que el término «relevancia» supone un mayor grado de severidad que el término «conveniencia». Sin embargo, en general se mantiene que cuando se trata de los papeles de trabajo del área de fiscal claramente son más que convenientes (*U.S v. Arthur Andersen & Co.* [474 F. supp. 322 (D. Mass. 1979)]). En *U.S v. Harrington* 388 F.2d 520 (2 cir. 1968) se ha interpretado el término «puedan» ser relevantes, cuando exista una «realistic expectation rather than an idle hope». *Vide* BITTKER y LOKKEN (1999).

⁵⁶ En *U.S v. Coopers & Lybrand*, [550 F.2d 615, 10th cir, 1977] el tribunal entendió que al no utilizarse los papeles de trabajo del área de impuesto, para realizar las declaraciones y ser meras conjeturas, no podían considerarse relevantes a los efectos de los requerimientos. No obstante, posteriormente, en el caso de auditorías internas por parte de las empresas los papeles de trabajo en el área fiscal se consideran que claramente arrojan luz para las inspecciones fiscales, desde el momento en que el auditor interno ha evaluado una posible ocultación de ingresos o la deducción de gastos inexistentes (*US v. Noall*, 42 AFTR 2d 78-6241). Y de la misma manera en *U.S v. Arthur Andersen & Co.* [474 F. supp. 322 (D. Mass. 1979)] se entendieron relevantes los programas de auditoría, el área de contingencias fiscales y la planificación. También en *U.S v. Arthur Andersen & Co.* (1980, Southern District of New York) se consideró relevante el área de contingencias fiscales aunque no, sin embargo, los programas de auditoría.

dos el área de impuestos, que es la más problemática) de toda la información para determinar perfectamente la responsabilidad fiscal del contribuyente de tal manera que el área de contingencias fiscales no es «necesaria», a pesar de que sea una herramienta que facilita y hace más rápida la tarea de la Administración en cuanto le pone en la pista de situaciones dudosas (BURGESON, 1982, pág. 480-481). Sin embargo, la manera tan amplia en que se ha definido finalmente el concepto «pueda ser relevante» va a suponer que ciertamente casi todos los casos vayan a ser considerados como tales siempre que puedan ayudar a descubrir algo (PLOTKIN, 1984, pág. 933). Un último argumento que se ha empleado por los auditores con relación a los condicionantes generales de los *summons*; *de lege data* se ha cuestionado (CAPLIN, 1979, págs. 199-200) que cuando la sección 7602 señala que el IRS puede examinar cualquier libro, papel, «o cualquier otro dato», ese concepto de dato pueda alcanzar a opiniones, teorías y análisis legales, que es, al fin y al cabo, la información que se plasma en los papeles de trabajo del área de impuestos ⁵⁷.

La segunda vía de defensa fue alegar ciertos privilegios por la profesión que se desempeñaban. El Tribunal Supremo (*United States v. Euge*, 1980) dispuso que a los efectos de los requerimientos, sólo se podía revelar cierta información cuando no estuviera prohibido para el informante por alguna norma de la nación o bien por algunos de los privilegios y limitaciones tradicionales. Es decir, se trata en cada caso de valorar los intereses en juego y determinar si existe alguno que deba prevalecer sobre el interés público de la Hacienda ⁵⁸. En concreto, el secreto profesional, y la *work-product doctrine*. Con relación a la extensión del privilegio cliente-abogado claramente se ha entendido que si no existe un privilegio contable (asesor fiscal)-cliente no existe tampoco para el caso de los auditores *U.S v. Arthur Andersen & Co.* [474 F. supp. 322 (D. Mass. 1979)] ⁵⁹. Por su parte, la

⁵⁷ Cuestión que no ofrece problemas para NATH (1981, págs. 1.611-1.613), ya que entiende que los tribunales están entendiendo de una manera amplia el concepto de «otros datos», incluyendo en su significante no sólo hechos sino también opiniones, ya que el criterio de interpretación tiene un carácter finalista; lo fundamental es que pueda arrojar luz sobre la declaración del contribuyente.

⁵⁸ La potestad de hacer requerimientos tiene su fundamento en varias cuestiones de política general (NOAH, 1981, pág. 1.607 y ss.); el acceso a la información promueve la justicia en procedimientos administrativos; son necesarios instrumentos poderosos para asegurar la integridad y la equidad del sistema fiscal; el IRS necesita de instrumentos adecuados para llevar a cabo su tarea; el IRS no puede saber de antemano la relevancia de documentos o datos que pide, desde el momento en que es el contribuyente quien tiene el control de los mismos.

⁵⁹ En *Coach v. United States* [409 U.S. 322 (1973)] el Tribunal Supremo entendió que no existía ningún privilegio contable (asesor fiscal)-cliente. En esta sentencia se conocía el caso de un contable que preparó la declaración de *Coach*. De acuerdo con la legislación del Estado de *Coach* existía un privilegio de confidencialidad entre contable (asesor fiscal)-cliente. El Tribunal Supremo señaló dos cosas. Primero que no existe ningún privilegio bajo las leyes nacionales y los privilegios de cada Estado no se reconocían en el ámbito nacional. Segundo, también criticó el fundamento del privilegio, para el que no encontraba justificación, ya que (a) el contribuyente no puede esperar ningún tipo de privacidad cuando deja la información a su contable (asesor fiscal), pues éste va a volcar mucha de la información en la declaración; (b) el contable (asesor fiscal), y no el contribuyente, decide discrecionalmente qué información va a ser hecha pública; (c) el propio contable (asesor fiscal) puede ser penado criminalmente si asiste a la preparación de una declaración falsa. En opinión de FERREL (1984, pág. 1.219), para el caso de los auditores, el hecho de que su principal objetivo sea determinar la certeza de las cuentas anuales supone que el deber de confidencialidad cede ante el primigenio de la protección del tráfico jurídico. Desde esta perspectiva, no es posible alegar ningún privilegio auditor-cliente sustentado en la confidencialidad. No obstante lo dicho, en 30 de los Estados se ha reconocido, de alguna manera u otra, el privilegio contable-contribuyente (*vide* CAUSEY y CAUSEY, 1999, pág. 115).

work-product doctrine ha sido finalmente denegada ⁶⁰ por el Tribunal Supremo en la Sentencia de *United States v. Arthur Young & Co*, 1984 ⁶¹. La citada sentencia entiende que en las entidades que deben rendir cuentas ante la Comisión del Mercado de Valores (SEC) no existe ningún peligro de que la información pública se vea doblegada como consecuencia del acceso por parte de IRS a los papeles de auditoría del área de contingencias fiscales, y proteger dichos papeles supondría «*desconocer el significado del papel de los auditores como desinteresados analistas con obligaciones de carácter público*», que tienen una función de «*public watchdog*» ⁶². El Tribunal se basa en tres argumentos para negar dicho privilegio. El primero parte del hecho de que el proceso auditor es un procedimiento que se autoverifica. En efecto, no es posible argüir que el acceso a los papeles del auditor vaya a suponer una falta de información por parte de la dirección de la entidad porque éstos saben que dicha conducta podría dar lugar a un informe con salvedades o incluso a denegar opinión. Sin embargo, este razonamiento ha sido duramente criticado. Se ha entendido que se basa en dos presupuestos de hecho que no son totalmente ciertos (KLINE, 1984, págs. 709-712). Por un lado, se entiende que la información que los administradores deben proveer a los auditores no disminuirá como consecuencia del posible acceso de los Inspectores a los papeles de trabajo, lo cual no parece de recibo, pues el hecho de comunicar a los auditores «áreas grises» u operaciones con posibles dudas fiscales podría dar lugar a una responsabilidad fiscal, basada en el principio de prudencia de los auditores, anunciada por los propios administradores (SALTZMAN, 1999). Por otro lado mantiene el tribunal que en caso de esta falta de información, los auditores se darían cuenta y plasmarían esta ocultación en el informe de auditoría. El problema es que no es tan sencillo llegar a dicha conclusión. A la hora de detectar fraudes o contingencias la principal fuente de información de los auditores son los administradores, los asesores fiscales y abogados del cliente (HABER, 1994, págs. 7-8). Si la información recibida por éstos no es la adecuada ⁶³, los procedimientos alternativos de que disponen los auditores carecen de la suficiente eficiencia para detectar muchos fraudes.

⁶⁰ Decimos finalmente porque la Corte del 2.º Circuito en *United States v. Arthur Andersen & Co* [677 F.2d 211 (2d Cir. 1982)] consideró que a pesar de que la información solicitada era «relevante» a efectos fiscales, entendió aplicable la doctrina del *work-product* sobre el área de trabajo de contingencias fiscales al entender que dicho privilegio era necesario, excepto en aquellos casos donde se ventilaran acusaciones de fraude, para proteger la integridad de los mercados secundarios como situación preeminente frente a la potestad de información de la Administración. Señalaba que no aceptarla pondría a los clientes en una situación desventajosa siempre; o bien daban la información a los auditores y eso podía actuar en perjuicio suyo frente al IRS, o bien la ocultaban, con las consecuencias negativas sobre la fiabilidad de las cuentas anuales y sobre el mercado. Frente a estos inconvenientes, la Inspección lo único que ganaría teniendo acceso a los papeles de trabajo de los auditores sería el tiempo que tiene que invertir en buscar los mejores argumentos para fundamentar la falta de regularización. La única duda que se plantea sobre esta sentencia es que parece limitar el citado privilegio a las *publicly held corporation*, las únicas que deben rendir cuentas a la SEC y dejaba fuera al resto, que son la gran mayoría. Esta limitación ha sido criticada en el sentido de que proteger sólo a los inversores (mercado de valores) y no proteger a otras partes, como acreedores o socios, que merecen igual protección jurídica, no parece de recibo (BARTHOLOMEW, 1983, págs. 457-458 y KLINE, 1986). En otra sentencia también se mantuvo, aunque ahora indirectamente, dicho privilegio para los auditores fue en *U.S. v. El paso Co* [682 F.2d 530 (CA-5 1982)].

⁶¹ Vide también *US. v. Rockwell Intern.* (897 F.2d 1255, 1990) donde se vuelve a mantener que ni el privilegio cliente-abogado ni la *work-product doctrine* es aplicable al caso de los auditores.

⁶² Se señala que la única función del auditor es la de proteger el mercado y todo lo demás debe resultar secundario, incluyendo, desde luego, la lealtad a unos administradores que buscan otra serie de fines (JOHNSON, 1997, pág. 638).

⁶³ Como señala CARTER (1982, págs. 609 y 610) los clientes van a dar la mínima información necesaria para evitar que el informe no sea limpio, pero no toda la información de que disponen y que les pueda causar algún trastorno. Es más, lo que lógicamente harán será ocultar las operaciones dudosas y sólo en el caso de que los auditores las descubran, darles toda la información que precisan para evitar de esta manera una opinión con salvedades. De esta manera, los clientes no

El segundo de los argumentos apuntados por el Tribunal Supremo para denegar el privilegio de la *work-product doctrine* se fundamenta en el hecho de que conceder dicho privilegio supondría dar una visión al público de que el auditor más que un profesional independiente que sirve al interés público es un consejero de la empresa que trabaja a su cargo, lo que supone corromper la imagen del auditor como un profesional independiente. Sin embargo, no hay que obviar que una cosa es que el auditor sea un profesional independiente y otra bien distinta es que tenga que ser un propio adversario de la compañía y ponerse al servicio del IRS (KLINE, 1984, pág. 713-714), cuando además es el cliente el que económicamente sustenta al auditor ⁶⁴.

El tercero, y último, de los considerandos trae causa de la refutación por parte del Tribunal Supremo de que un respeto al principio de «equidad» implica que el IRS no pueda acceder a unos documentos que van a poner al cliente en una situación de clara desventaja con relación a la Inspección ⁶⁵. El Tribunal ha mantenido que el hecho de que los papeles de trabajo puedan ser revisados a otros efectos (en caso de revisiones por parte de la SEC o de responsabilidades civiles donde el auditor ha de demostrar que ha actuado diligentemente, o cuando se produce un cambio de auditores) cuando se involucra un interés público como es el de la Hacienda Pública no debería haber ninguna traba al efecto. No obstante, se ha criticado la postura del TS por dos razones. Por un lado, se ha alegado la obligación ética que tienen los auditores de no desvelar información, que es la base, además, de que las compañías ofrezcan información confidencial a sus clientes ⁶⁶.

tienen nada que perder, excepto que los auditores no confíen en ellos y decidan hacer más pruebas de auditoría como consecuencia en busca de la información, lo cual lleva aparejado un aumento de los costes para el cliente, (MAGILL, 1985, pág. 465). Desde un punto de vista empírico, BURGESSON (1982, pág. 484) denota cómo desde que comenzó a ser habitual la práctica de los requerimientos los auditores han manifestado que los clientes se muestran reticentes a discutir ciertas áreas sensibles en materia impositiva.

⁶⁴ El auditor se vuelve un informador gratuito para el IRS, donde utilizar el trabajo de un profesional pagado y contratado por una compañía a favor de quien es, entre comillas, su adversario, no parece éticamente muy correcto (HANSON y BROWN, 1981, pág.71).

⁶⁵ Ésta ha sido la principal razón para que PLOTKIN (1984, págs. 935 y ss.) entienda que se dan los requisitos necesarios para aplicar la doctrina del *work-product*. En efecto, ésta se basa en el hecho de que descubrir a la parte contraria en un proceso contradictorio, sin que exista necesidad y justa causa, los «*written statements, private memoranda and personal recollections prepared or formed by an adverse party's counsel in the course of his legal duties*», supone una situación de «*unfairness*» (*Hickman v. Taylor* [329 U.S 495 (1947)]) doctrina esta que fue recogida por la Norma 26(b)(3) de las *Federal Rules of Civil Procedures* [677 F.2d at 219]. En contra se muestra FERREL (1984, pág. 1.216), para quien la citada doctrina estaba pensada para ayudar al abogado a la hora de asesorarle en la protección de sus intereses, lo cual no se da cuando nos encontramos ante los papeles de auditoría, pues éstos no tienen como función ayudar al cliente sino, por el contrario, servir de base para que dar una opinión satisfactoria sobre los estados financieros, que tienen como finalidad proteger el tráfico jurídico. Por otro lado, en la *work-product doctrine* se reconocía que también era aplicable a la documentación de los no abogados siempre que se tratara de documentación preparada con el objeto de una anticipación a un procedimiento litigioso. Pues bien, para PLOTKIN los papeles de trabajo en el área de auditoría siempre están pensados para cuando existen posibles litigios con la Hacienda Pública, porque de otra forma no tendría razón de ser. Es decir, siempre estarán dentro del presupuesto general que se aspira por la doctrina del *work-product*. Sin embargo, para FERREL, no están preparados para anticipar ningún litigio, ya que se prepararían aun cuando se tuviera la certeza de que ninguna situación desventajosa podría ocurrir.

⁶⁶ No obstante, este principio tiene sus límites, como es el caso de la *Private Securities Litigation Reform Act of 1995* (*Reform Act 1995*), donde existe una obligación de comunicar por parte del auditor los fraudes detectados a la SEC porque, como señala PAGE (1999), en este caso el Congreso ha determinado que el interés del público y que la confianza en los mercados de capitales se sobrepone al deber de guardar la información confidencial.

Por otro, debido al hecho de que esta conducta hará disminuir la confianza de los contribuyentes en el papel de la Inspección, que la verán como un jugador de ventaja, y, por consiguiente, podría suponer un debilitamiento en la recaudación debido a que los sujetos pasivos serán más reticentes a pagar voluntariamente (KLINE, 1984, págs. 718-719) ⁶⁷. Sin embargo, el IRS ha sido sensible a que los requerimientos inspectores causan problemas que pueden debilitar las relaciones entre los auditores y sus clientes y presumiblemente por eso se ha auto-impuesto ciertos límites (SALTZMAN, 1999). En este sentido si bien no se han puesto restricciones en caso de las conciliaciones impositivas sí se han impuesto para los papeles de trabajo del área de contingencias fiscales. En este último caso, el *Internal Revenue Manual* ha establecido que sólo deben solicitarse en caso de que existan «*unusual circumstances*». En efecto, uno de los aspectos controvertidos derivados de la revisión por parte del IRS era la posibilidad de que se realizaran lo que se denomina *fishing expeditions*, es decir, que la Inspección utilizara los papeles donde se manifestaran las contingencias fiscales con el único objeto de buscar *a priori* posibles responsabilidades, pero sin haberse iniciado la Inspección por ningún motivo concreto. El IRS ha establecido que, sin embargo, dichos papeles se van a solicitar sólo en las postrimerías del proceso inspector, sólo cuando se ha identificado algún asunto relevante en el que se requieren datos adicionales y se han pedido todos los datos necesarios al contribuyente y también al contable y aun así se requiere una mayor verificación ⁶⁸. El problema fundamental es que, por un lado, se trata de una auto-limitación de carácter interno, sin efectos jurídicos, debido a que las políticas internas de la Inspección son puramente, siguiendo la jurisprudencia de las Cortes federales menores, endogámicas y no crean derechos a favor de los contribuyentes ni de terceros (GARBIS y RUBIN, 1984, pág. 345). Por otro, según también los dirigentes del IRS las políticas pueden retocarse y alterar el signo de esta auto-limitación (MAGILL, 1985, pág. 465) ⁶⁹.

⁶⁷ A estos argumentos generales CARTER (1982, págs. 610-614) añade dos más. Entiende, por un lado, que revisar los papeles de trabajo y las contingencias fiscales, donde se vierte todo un proceso interpretativo por parte de los auditores supone que se esté escudriñando la mente del auditor (*mind-scan*), lo que supone limita la necesaria privacidad con que cualquier profesional debe trabajar. Por otro, se ha alegado un problema de procedimientos auditores. Los métodos de trabajo de los auditores son secretos de cara a los clientes, con miras a que las operaciones o transacciones que éstos pretendan revisar no sean conocidas de antemano por los clientes. En un procedimiento inspector estos programas de trabajo se pondrían de manifiesto a los clientes, con el consiguiente coste económico que para el auditor supone cambiarlos. NATH (1981, pág. 1.595-1.596) denota también que los auditores han señalado la posibilidad de que los datos conocidos por IRS sean objeto de relevación por parte de éstos. Sin embargo, no hay que olvidar que IRS tiene deberes estrictos de no relevar ningún dato y los incumplimientos están sancionados tanto civil como penalmente.

⁶⁸ Además, se ha establecido que los papeles solicitados deben contener una información «material y relevante», deben confeccionarse en un determinado formulario y, además, debe pedirse autorización al Inspector Jefe.

⁶⁹ Ante esta tesitura, y ante el no reconocimiento legislativo ni jurisprudencial de un privilegio de las relaciones entre cliente-auditor las propuestas de la doctrina para solventar esta situación han sido variadas. Una primera solución sería limitar los papeles de trabajo en el área fiscal al mínimo imprescindible para cumplir con la normativa pero sin entrar en detalle (HANSON, y BRONW, 1981, pág. 76). Otra intentar, en las diversas modalidades, incluir en la realización de los trabajos auditores referentes al área de impuestos a los abogados para que protegidos por el secreto profesional entre abogado y cliente (GARBIS y RUBIN, 1984, 345). De hecho, en la sentencia *US. v. Rockwell Intern.* (897 F.2d 1255, 1990) la entidad alegó que el encargado de dirigir el área de contingencias fiscales era un abogado. Estas alegaciones no prosperaron.

b. La situación en España. ¿Es posible requerir los papeles de trabajo y el informe a los auditores?

La problemática que se ha suscitado en USA es, ciertamente, algo que se puede plantear en el caso español y en nuestro sistema con más razón debido a que las empresas de un cierto tamaño deben depositar las cuentas anuales incluyendo el informe de los auditores, mientras que en el caso americano esto sólo es así para las empresas que cotizan en la SEC. Desde luego, los beneficios que para la Administración se derivarían en caso de permitir a la Inspección acceder a los papeles de auditoría son los ya expuestos para el caso de USA. De hecho, cabe señalar que se tratan de documentos con evidente «trascendencia tributaria» directa e indirecta ⁷⁰, como se ha afirmado por las resoluciones –todas ellas idénticas– del TEAC de 5 de octubre de 1994 (*Normacef*), 18 de octubre de 1995 (JT 1995\1573) y 14 de enero de 2000 (*Gaceta Fiscal*, núm. 189, 2000) y, de una manera que no deja lugar a dudas, la reciente SAN de 8 de noviembre de 2000 (*Impuestos*, núm. 14, 2001) ⁷¹.

De acuerdo con el Derecho español, entendemos que los auditores pueden argumentar contra los requerimientos administrativos en dos distintos niveles. Por un lado, aduciendo los Principios Generales del Derecho (proporcionalidad y subsidiariedad). Por otro, los específicamente invocables por estar recogidos en la LGT (individualización, confidencialidad y secreto profesional) o en la LAC (secreto profesional).

El hecho de pedir toda la documentación a los auditores, incluidos los papeles de trabajo y el área de impuestos, así como el perjuicio antes aludido que se produciría en las relaciones auditor-cliente, parece que podría vulnerar la correcta intelección de los principios de proporcionalidad y subsidiariedad. Con relación a la proporcionalidad el Tribunal Supremo ha manifestado en su Sentencia de 29 de julio de 2000 (*Gaceta Fiscal*, núm. 192, 2000) que «la Administración deberá atemperar el requerimiento de información al principio de proporcionalidad (tercera acotación) que irradia sobre toda la actuación administrativa, limitando los extremos solicitados al fin expresado de la aplicación estricta de los tributos, siendo muestra nuestra Sentencia de 24 de julio de 1999, al afir-

⁷⁰ Precisamente con relación a la solicitud de un informe de auditoría señala la AN en la Sentencia de 9 de abril de 1999 (*Quincena Fiscal*, núm. 8, 2000) que por trascendencia tributaria ha de entenderse la cualidad de aquellos actos o derechos que pueden ser directa o indirectamente útiles a la Administración y que de acuerdo con el artículo 140 (d) de la LGT la utilidad «directa» concurre cuando la información requerida se centra en hechos imponible, es decir, actividades, titularidades, hechos y actos a los que la ley anuda gravamen, mientras que la «indirecta» se produce cuando la información afecta a datos colaterales que pueda servir de indicio para averiguar después hechos imponible. La STS de 3 de febrero de 2000 (*La Ley*, núm. 5263, 2001) señala que la trascendencia tributaria se verifica cuando existe una utilidad que puede ser potencial, hipotética o indirecta.

⁷¹ Señala la AN en la Sentencia de 8 de noviembre de 2000, que el informe de auditoría tiene una clara trascendencia tributaria ya que en ellos «se ponen de manifiesto datos esencialmente patrimoniales, al tiempo que en ellos se refleja la situación económico-financiera de las empresas, y no queda duda alguna de que tal situación puede ser relevante a efectos tributarios, al manifestarse dicha relevancia a través de la utilidad directa que para la Hacienda Pública supone el hecho de que la información solicitada se refiera a unos hechos imponible, o bien a través de la utilidad indirecta que para la referida Administración se deriva del hecho de que la expresada información alude a hechos colaterales, que pueden servir posteriormente a tal Administración para constatar hechos imponible no declarados, o para facilitar las posteriores actuaciones de la Inspección de los Tributos».

mar que están proscritas las injerencias arbitrarias o desproporcionadas en el derecho a la intimidad de las personas, en la exigencia del deber de información y colaboración tributaria. La exigencia debe estar atemperada por lo necesario para la gestión e inspección tributaria»⁷². En este sentido señala LÓPEZ MARTÍNEZ (2000, pág. 105) que sólo serán legítimos los requerimientos de información cuando sean necesarios para el cumplimiento del deber de contribuir y en ningún caso los basados en razones de mera comodidad. Por su parte, el principio de subsidiariedad hay que interpretarlo en la medida en que sólo cuando haya fallado la posibilidad de obtener los datos del propio contribuyente es posible acudir a terceros (RUIZ GARCÍA, 1988, págs. 95-96), que en este caso sería el auditor⁷³. Ambos principios ofrecen a los auditores suficiente base jurídica para, en su caso, interponer recurso por entender que el requerimiento vulnera los mismos.

Con relación a los principios individuales, hay que hacer referencia en primer lugar a si existe alguna traba en considerar que el requerimiento a los auditores cumple con el requisito de «*requerimiento individualizado*» (art. 115.2 de la LGT). En caso del informe no habría impedimento pero en referencia con los papeles de trabajo la solicitud de información es tan amplia que podría considerarse vulnerado. En efecto, no hay que preterir que en las Sentencias de la AN de 26 de octubre de 1997 y de 30 de marzo de 1998 (*Normacef*) se ha producido un cambio en la propia jurisprudencia de la Audiencia donde se señala que «*en ningún caso puede –la Administración– realizar tal petición respecto de una generalidad indeterminada de sujetos y operaciones*» siendo el dato a tomar en consideración que la solicitud de información resulte excesiva e indiscriminada⁷⁴, basando su argumentación en que el artículo 111.2 de la LGT limita la dación de información «*con carácter general*» a los requerimientos que vienen regulados en el Ordenamiento (información por suministro) pero no para los que derivan de un acto particular de la Inspección (información por captación)⁷⁵.

El segundo de los aspectos versa sobre el deber de confidencialidad y el secreto profesional regulado en el artículo 111.5 de la LGT. Antes de valorar la aplicación del mismo a los auditores hay que pronunciarse sobre cuál es la naturaleza jurídica de la figura del auditor, porque quizás no le sea aplicable el apartado quinto del artículo 111 sino el cuarto, que exige a los «*funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales*» que provean a la Administración Tributaria de toda la información con trascendencia tributaria de la que dispongan. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ

⁷² Señala FERNÁNDEZ LÓPEZ (1998, pág. 60), siguiendo la STC 62/1982, que el principio de proporcionalidad supone controlar la actividad administrativa a través de dos técnicas fundamentales «el contraste medio-fín, que ha de guardar congruencia y razonabilidad y el equilibrio de los intereses afectados, que impide sacrificar en exceso uno de ellos en privilegio de otros».

⁷³ De hecho, GOTA LOSADA (1995, págs. 106-107) mantiene que el informe de auditoría no lo puede pedir la Administración a los auditores sino al sujeto contable o al Registro Mercantil. De la misma opinión es ALONSO AYALA (1998, pág. 24). A favor de que se pida al contribuyente, con base en el artículo 147 de la LGT y 36 del RGIT, se muestra también HERNÁNDEZ LÓPEZ (2000, pág. 9). Por su parte, la SAN de 8 de noviembre de 2000 señala que no existe necesidad de acudir al Registro Mercantil para solicitar el informe de auditoría ya que el artículo 111 de la LGT da suficiente cobertura para que se solicite el informe directamente al auditor.

⁷⁴ A diferencia de lo que se señalaba, por ejemplo, en la Sentencia de la AN de 15 de noviembre de 1990 (*Normacef*) donde se afirmaba que la expresión «*requerimiento individualizado*» no viene referido al contenido del requerimiento que puede ser más o menos amplio en función de las necesidades de información que tenga la Administración.

⁷⁵ Vide la crítica de JIMÉNEZ (1998, pág. 149) a estas Sentencias de la AN.

(1997, págs. 156-157) señala que la figura del auditor habría que incluirla dentro de los denominados «ejercientes privados de funciones públicas», donde se realizan actividades en el marco del Derecho privado pero con intervención administrativa ⁷⁶. Y es precisamente la realización de esas actividades públicas lo que deriva en un régimen especial de responsabilidad y en un control administrativo por parte del ICAC. La pregunta es determinar si un auditor es un «profesional oficial» a los efectos de la LGT ⁷⁷. A nuestro juicio, no lo sería, pues jurídicamente y a los efectos de la normativa los auditores no tienen tal consideración.

Con relación al secreto profesional, el artículo 111.5 de la LGT establece que la obligación de facilitar información no «alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento y defensa». El primer aspecto a concretar sería si el trabajo del auditor puede considerarse como un servicio profesional de asesoramiento y defensa. No es, desde luego, de defensa. Y con relación al asesoramiento, el artículo 37.5 del RGIT advierte que: «Tendrán la consideración de asesores quienes, con arreglo a Derecho, desarrollen una actividad profesional reconocida que tenga por objeto la asistencia jurídica, económica o financiera». Pues bien, un auditor cuya actividad consiste en la «revisión y verificación de los documentos contables» (art. 1 de la LAC) no está asistiendo económica o financieramente a la entidad sometida a auditoría. Como afirma PACHECO CAÑETE (2000, pág. 296), mientras que en el asesoramiento la prestación debida es de medios (arrendamiento de servicios), en la auditoría es de resultado (arrendamiento de obra). Por tanto, tal y como está redactada tanto la LGT como el RGIT cuando el auditor ejerce dicha función no está amparado, a nuestro parecer, por el secreto profesional ⁷⁸. Por tanto, y de acuerdo con el artículo 111 de la LGT, los límites a los deberes de información para los auditores serían los generales para cualquier profesión distinta de los asesores jurídicos o económicos. Es decir, no se les puede requerir información confidencial que contenga datos privados no patrimoniales cuya relevancia alcance al honor o a la intimidad personal y familiar de las personas. De esta manera, si se entiende que el informe de auditoría se limita a recoger aspectos patrimoniales, no existe límite a que se le solicite a los auditores el mencionado informe de auditoría [SANZ GADEA (1991, pág. 2.192) y FERNÁNDEZ LÓPEZ (1998, págs. 224-225)].

⁷⁶ Dentro de esta categoría de ejercientes privado de funciones públicas se encuentran los capitanes de buque, los comandantes de aeronave, el práctico del puerto, los profesionales de algunos servicios de seguridad, árbitros de Derecho privado y notarios (FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, 1997, pág. 156, nota a pie 9).

⁷⁷ SANZ GADEA (1991, pág. 2.192) afirma que a pesar de que el auditor no es un funcionario público desde la perspectiva jurídico penal puede entenderse comprendido en la descripción que de funcionario público realiza el artículo 24 del Código Penal.

⁷⁸ La doctrina se encuentra dividida a este respecto. GOTA LOSADA (1995, pág. 106) entiende que el artículo 111.5 de la LGT no sólo comprende los servicios profesionales de asesoramiento y defensa sino también los auditores. Se basa en que los auditores están obligados al secreto profesional y en que el artículo 111.5 está redactado en 1985 mientras que la LAC es de 1988. También se muestran a favor ARIAS VELASCO (1995) y VICENT CHULIÁ (1997, pág. 489). En contra, Díez-OCHOA (1990, pág. 31), SANZ GADEA (1991, pág. 2192), FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (1997, págs. 131 y 132) y SESMA SÁNCHEZ (2001, pág. 193). *De Lege ferenda* entienden que el artículo 111.5 de la LGT debería cubrir a los auditores FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (1997, pág. 132), PACHECO CAÑETE (2000, págs. 296 y 297) y SESMA SÁNCHEZ (2001, pág. 194).

El tercero de los aspectos trae causa de la propia Ley de Auditoría. En su artículo 13 se dispone la obligación de mantener el secreto de cuanta información conozca en el ejercicio de sus funciones y que sólo se podrá disponer de la documentación del auditor a quienes estén autorizados por Ley (art.14.2 de la LAC). Lo que aquí se cuestiona es si el artículo 111 de la LGT o bien la disposición final primera de la LAC ⁷⁹ han concedido esa habilitación legal para que la Inspección pueda solicitar la documentación a los auditores ⁸⁰. En caso afirmativo, entraría en juego el hecho de que la disposición final primera de la LAC exige la existencia de un Reglamento que regule los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible la adecuada coordinación para la solicitud de la información ⁸¹. A nuestro juicio, tanto la disposición final primera de la LAC como el artículo 111 de la LGT y el procedimiento general establecido en el RGIT presentan suficiente base jurídica para poder solicitar los citados documentos con independencia de la inexistencia del citado Real Decreto. Cuestión distinta es que *de lege ferenda* fuera necesaria una manifestación más concreta.

No obstante, hasta ahora el problema se ha planteado, en la práctica administrativa, de una manera ciertamente moderada ya que la discusión se ha limitado a la posibilidad de solicitar el informe de auditoría, pero no se ha extendido al ámbito de los papeles de auditoría y, en especial, a los papeles del área de impuestos. Tanto en las tres resoluciones administrativas que conocemos, las ya anteriormente referidas del TEAC de 5 de octubre de 1994, de 18 de octubre de 1995 y 14 de enero de 2000, como la SAN de 8 de noviembre de 2000, que de hecho conocía del recurso planteado a la Resolución de 14 de enero de 2000, se cuestionaba la posibilidad de solicitar a una firma de auditoría el informe que había realizado sobre las cuentas anuales de la entidad cuando dicho informe de auditoría no había sido objeto de depósito. En estos casos, el TEAC entendió que el informe de auditoría no era información confidencial conocida como consecuencia de una prestación de servicios de asesoramiento y defensa porque la vocación esencialmente pública del mismo hacía que no existiera una vulneración del deber de secreto y confidencialidad ⁸². La AN se limita a señalar, sin más

⁷⁹ La disposición final primera de la LAC establece que «Cuando por disposiciones con rango de Ley se atribuyan a Órganos o Instituciones Públicas competencias de control o inspección sobre empresas o entidades que se sometan a auditoría de cuentas, el Gobierno, mediante Real Decreto, establecerá los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible su adecuada coordinación, pudiendo recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias».

⁸⁰ A favor de que el artículo 111 de la LGT es suficiente habilitación legal se muestran SANZ GADEA (1991, pág. 2.192) y PACHECO CAÑETE (2000, págs. 295-296). GOTA LOSADA (1995, pág. 103) encuentra el apoyo legal en la disposición final primera con relación al artículo 139 de la LIS en tanto que confiere a la Administración competencia de control e inspección sobre todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. ARANA GONDRA (1995, págs. 477-478) señala que la habilitación de la Administración para solicitar la documentación a los auditores se basa no en el artículo 14.2(c) de la LAC, que debe ser interpretado restrictivamente como norma excepcional, sino en la disposición final primera de la LAC. Y también FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, (1997, pág. 129) encuentra la justificación en la disposición final primera. Por el contrario, VICENT CHULIÁ (1997, pág. 490) entiende que esta disposición no es aplicable porque la Administración Tributaria no es un órgano dotado de competencias de control e inspección sobre determinadas empresas o entidades y, por tanto, se postula a favor de que la Inspección no puede pedir información a los auditores. Para LÓPEZ ALDEA (1994, pág. 70) y SESMA SÁNCHEZ (2001, pág. 194), por el contrario, se carece de cobertura legal para que la Administración pueda solicitar información a los auditores.

⁸¹ GOTA LOSADA (1995, pág. 105) entiende que la disposición final primera está pensando, precisamente, en las relaciones entre auditores y la Inspección de Hacienda. Sin embargo, señala que la falta de desarrollo reglamentario la hace inaplicable.

⁸² En contra, FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, (1997, págs. 132 y 190, nota a pie 15), para quien cuando el informe no se deposita sigue teniendo una carácter de documento privado que no se ha postergado cuando no se produce una entrada efectiva en el registro.

explicaciones, que el contenido de los informes de los auditores no se incluyen dentro de los datos confidenciales de los clientes. Ahora bien, la argumentación de estos tribunales resulta, a nuestro entender, criticable. En primer lugar, porque implícitamente dan por sentada una doctrina muy discutible, como es que el artículo 111 es la norma legal que permite pedir información a los auditores y que los auditores son asesores económicos o financieros a los que les asiste el secreto profesional. De otra manera no se puede entender cómo las Resoluciones de los TEAC se centran en el carácter «confidencial» de los informes⁸³. Además, se obvia todo estudio sistemático del deber de secreto de los auditores de acuerdo con la norma de auditoría y la tributaria en la medida en que, por ejemplo, la SAN se limita a reseñar que el «*deber de secreto impuesto a los Auditores de Cuentas por su legislación específica, tiene obviamente que ceder en materia tributaria ante la facultad con que cuenta la Hacienda Pública según lo prevenido en el repetido artículo 111 de la Ley 25/1995*». A su vez, el TEAC mantiene que los informes de auditoría tienen una vocación esencialmente pública, lo cual es manifiestamente criticable. Por un lado, porque sólo las empresas que deben depositar cuentas anuales no abreviadas están obligadas a auditarse y a depositar el informe en el Registro y, por otro, porque hasta que se hace su depósito, el informe sigue en la esfera estrictamente privada que vincula al auditor con la entidad (FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, 1997, págs. 132-133).

A nuestro parecer, a los auditores no les protege el secreto profesional de los asesores legales y económicos (art. 111.5 de la LGT) y, además, tanto la LGT como la disposición final primera de la LAC permiten entender que el secreto del auditor del artículo 13 está excepcionado para la Administración tributaria. Y desde esta perspectiva consideramos que la Inspección puede pedir los informes de auditoría, con independencia de que la entidad en cuestión tenga o no obligación de auditarse⁸⁴. Pero, además, puede requerir también los papeles de trabajo de los auditores, incluida el área fiscal, en cuanto forman parte de su documentación, con todas las ventajas señaladas que esta práctica representa para la Administración, y con el único específico límite de los datos privados no patrimoniales que atenten al honor o a la intimidad personal o familiar de las personas⁸⁵. Las úni-

⁸³ Y de la misma manera la SAN de 8 de noviembre de 2001 parece considerar de forma indirecta que los auditores de cuentas sí forman parte de los profesionales no oficiales del artículo 111.5 de la LGT, en la medida en que entiende que es posible solicitar el informe de auditoría porque su contenido no es confidencial.

⁸⁴ Para SESMA SÁNCHEZ (2001, págs. 192-193) sólo se pueden pedir los informes de las empresas que hayan de auditarse obligatoriamente, pero no las de aquellas auditorías que sean voluntarias, por mor del artículo 13 de la LAC. Según MUÑOZ BAÑOS (1996, pág. 573) se pueden pedir todos los informes de auditoría. En opinión de GOTA LOSADA (1995, pág. 106), en ningún caso se puede pedir el informe a los auditores, pues está cubierto por el secreto profesional del artículo 111.5 de la LGT. HERNÁNDEZ LÓPEZ (2000, págs. 11-14) también entiende que no es admisible que solicite el informe al auditor, aduciendo, entre otras, las siguientes razones: (i) Porque el artículo 111 de la LGT no permite que el informe se encuadre en la relación económica sino que es la esencia de la profesión privada; (ii) El hecho de que el informe tenga vocación pública es algo que sólo afecta a la empresa auditada, pero no al auditor; (iii) Puede afectar a las relaciones entre auditor y empresa; (iv) El levantamiento del secreto profesional del auditor sólo puede hacerse por ley orgánica debido a que el secreto profesional está recogido en el artículo 24.2 de la CE; (v) También avala el no dar información el deber de guardar el sigilo de las decisiones empresarial (art. 38 de la CE).

⁸⁵ Con relación a si es posible requerir a los auditores los papeles de trabajo las Resoluciones del TEAC ya recogidas (de 5 de octubre de 1994, de 18 de octubre de 1995 y 14 de enero de 2000) al mantener que el informe de auditoría sí tiene carácter público parece entender, *a contrario sensu*, que los papeles de trabajo sí son confidenciales y están protegidos por el artículo 111.5 de la LGT. MUÑOZ BAÑOS (1996, pág. 573) señala que sólo se pueden pedir los informes pero no el resto de datos. SESMA SÁNCHEZ (2001, pág. 193) entiende que la documentación subyacente a la auditoría es del cliente y no del auditor, quien no dispone jurídicamente de la misma. ARANA GONDRA (1995, pág. 478) entiende que bajo

cas vías de defensa frente a los requerimientos inspectores serían, a nuestro juicio, entender que éstos vulneran los principios de proporcionalidad y subsidiariedad o bien mantener que son tan generales que vulneran el carácter de requerimiento individualizado. Sin embargo, *de lege ferenda* entendemos que sería necesario reformar la normativa para evitar que la Administración tributaria no pudiera requerir a los auditores en ningún caso los papeles de trabajo y con relación al informe de auditoría sólo cuando no fuera posible conseguirlo de otra manera.

4. EL INFORME DE AUDITORÍA Y SU INCIDENCIA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. EL ARTÍCULO 148 DE LA LIS

El papel de la contabilidad en el ámbito de los impuestos a nadie se le escapa que es hoy en día preeminente ⁸⁶, y es fundamental en el ámbito de la imposición de la renta de los empresarios. En el Derecho Americano es éste un papel que ha pasado ciertamente desapercibido por lo menos en lo atinente a las relaciones estados financieros-base imponible. En Estados Unidos el diferente papel que puede jugar la contabilidad con relación a la fiscalidad, y por ende, el papel de los auditores se debe a una dualidad de factores. Por un lado, al propio papel de la contabilidad en el Derecho estadounidense. A diferencia de que lo que ocurre en España, donde todos los empresarios deben llevar su contabilidad de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados con miras a depositar sus cuentas en el Registro Mercantil, en Estados Unidos los libros de contabilidad se llevan por los empresarios de acuerdo con sus necesidades y sólo aquellas empresas que han de auditarse deben llevar sus cuentas de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados ⁸⁷. De hecho, las empresas de servicios que no se auditan –abogados, arquitectos, médicos, espectáculos, etc.– se han alejado de los GAAP, debido a los problemas que para ellos representa la aplicación del principio del devengo y correlación de los ingresos con los gastos, y se han acogido directamente al sistema de caja (*cash receipts and disbursements method*) ⁸⁸.

ningún concepto caben exigirse los papeles de trabajo. Por el contrario, se muestran a favor de poder requerir los papeles de trabajo DIEZ-OCHOA (1990, pág. 31), FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (1997, pág. 129) y PACHECO CAÑETE (2000, pág. 297). ARIAS VELASCO (1995) entiende que sólo pueden solicitarse los papeles de trabajo que constituyen las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe pero no el conjunto de los papeles de trabajo.

⁸⁶ Así, los estudios que se han realizado a la hora de valorar cuáles son los requisitos a tomar en consideración la modernización de cualquier Administración tributaria uno de los aspectos fundamentales ha sido hacer hincapié en la contabilidad de los empresarios (SILVANI y BAER, 1997, pág. 13). *Vide* también TERKPER (1992, págs. 2 y ss.).

⁸⁷ Así, la sección 16.20 de la *Revised Model Business Corporation Act* señala que a los efectos de proveer a los accionistas de las cuentas anuales si éstas no están auditadas los administradores deben señalar que aquéllas se han realizado de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y, «*si no, [deben] describir las bases de la preparación*».

⁸⁸ MUNDSTOCK (1999, págs. 133 y ss.). Señala este autor (pág. 136, nota a pie 4) que sólo las empresas que pueden emplear el sistema de caja a los efectos del Impuesto sobre la Renta, que son aquellas sin inventarios, emplean el mismo a los efectos financieros.

El segundo de los aspectos se refiere específicamente a las relaciones entre fiscalidad y contabilidad en el Derecho americano. Desde una perspectiva práctica el hecho de que un sistema se base o no en la contabilidad afecta fundamentalmente a la imputación temporal de rentas y no al concepto en sí mismo de lo que es ingreso o gasto, que generalmente está perfectamente delimitado por todas las normativas, salvo algunas excepciones. A los efectos de fijar la renta de una empresa, la sección 446 (a) del IRC establece que la base imponible se determinará de acuerdo con el *method of accounting* (fiscal) sobre la base del método contable que el contribuyente emplee regularmente a la hora de computar las rentas. Desde esta perspectiva adquiere sentido que anteriormente hubiésemos reseñado que en USA no existe, como es el caso de España una obligación de llevar los libros de acuerdo con los GAAP, sino que se pueden llevar como estime conveniente el empresario⁸⁹. Así, fundamentalmente, se puede emplear el sistema de caja o el del devengo. Con relación al del devengo, que es el que nos interesa cuando el empresario siga la contabilidad de acuerdo con los GAAP, el método de contabilidad fiscal será generalmente el denominado *accrual method*. Ahora bien, el hecho de que los libros de contabilidad y fiscalidad se lleven por el mismo método no quiere decir que nos encontremos ante un sistema de *conformity* a diferencia de lo que ocurre en otros países (Vide AULT *et al.*, 1997, págs. 250 y ss) y de lo que de hecho sucedió anteriormente en el propio sistema americano⁹⁰. Por el contrario, éste se basa en el denominado *nonconformity system*, es decir, a diferencia de otros sistemas, las relaciones entre contabilidad y fiscalidad en USA no son estrechas y la normativa americana es prolífica a la hora de determinar cómo se establece el resultado fiscal o lo que se denomina *tax accounting*, y más concretamente, *methods of accounting*, que son las disposiciones que gobiernan la imputación temporal de ingresos y gastos. En efecto, en el IRC nos encontramos con una extensa normativa sobre métodos fiscales que se refieren a inversiones, circunstancias u operaciones individuales que a veces están permitidos y otras son obligatorios (DAVENPORT, 1988, págs. 55 y ss.)⁹¹. Junto a este sistema extensivo de regulación el concepto de *methods of accounting* también se refiere al método global que emplean los contribuyentes a la hora de determinar la base imponible, como es el caso del *accrual method* (devengo)⁹². Pero incluso este último

⁸⁹ De hecho, GERTZMAN (1988, págs. 2-18) señala que incluso en aquellos casos en que la empresa tiene que presentar unos estados financieros de acuerdo con los GAAP porque así lo requiere el gobierno o incluso a los efectos de presentar dichas cuentas a los accionistas, acreedores, etc., lo normal es que se lleve sus libros contables de la misma manera, pero también es posible que los lleve de otra forma y realice ajustes. Pues bien, en este caso la conformidad se predica de estos últimos libros y no de los estados financieros que se presentan a las partes interesadas, de tal manera que incluso puede llevar estos últimos de acuerdo con el sistema de caja y preparar otros de acuerdo con los GAAP en caso de que sea necesario.

⁹⁰ En efecto, mientras que en un principio el único método que se permitía a los efectos fiscales era el de caja posteriormente se permitió [US v. Anderson, 269 US 422 (1926)] que por distintos motivos –fundamentalmente por evitar que las empresas que llevaran una contabilidad por el principio del devengo tuvieran que llevar dos juegos de libros– la contabilidad financiera y la base imponible coincidieran. Fue posteriormente cuando los principios fiscales y contables fueron distanciándose progresivamente. Vide GERZTMAN (1988, págs. 2-7 y 4-5 y ss.).

⁹¹ Así, los métodos de amortización (secciones 167 y 168 del IRC), contratos de larga duración (sección 460 del IRC), inventarios (sección 471 del IRC), contingencias (sección 461 del IRC), son sólo una muestra de una extensa normativa.

⁹² Los dos métodos fundamentales son el del devengo y el de caja. El sistema del devengo tiene sus ventajas y sus inconvenientes. MCDANIEL *et al.* (1988, pág. 982) señala que a pesar de que el sistema del devengo correlaciona los ingresos con los gastos tiene como inconveniente el hecho de que el desconocer la corriente monetaria puede suponer que el contribuyente no tenga dinero para pagar en los casos en que se tribute antes de que se reciba el dinero o problemas de recaudación para la Administración en aquellos casos en que se reciban ingresos anticipados. Y, todavía más, a los efectos de recoger el importe de la renta con exactitud es necesario que se tome en cuenta el valor actual tanto de los ingresos como de los gastos y no el nominal; es lo que se denomina el *time value of money*.

sistema del devengo difiere en contabilidad y en fiscalidad ⁹³, lo que unido a los sistemas individuales antes señalados, ha hecho afirmar que los GAAP empleados en los estados financieros y las disposiciones fiscales se dirigen en dirección contraria a marchas forzadas (SACCO y GOLDBERG, 1985, pág. 222). Desde un punto de vista del fundamento de la adopción del sistema del *nonconformity* la sentencia paradigmática y siempre citada es la *Thor Power Tool Company* [439 US 522, 1979] donde se pone de manifiesto el porqué del sistema del *nonconformity* ⁹⁴. Desde esta perspectiva, el papel de la contabilidad y por ende de los auditores es escasa, aunque va adquiriendo mayor relevancia.

Cuestión distinta es lo que sucede en España donde sí es un problema de candente actualidad debido al método empleado a la hora de determinar la base imponible; el resultado tributario es el contable tomando en consideración las excepciones fiscales (artículo 10.3 LIS). Es lo que en la literatura anglosajona se conoce como el *conformity system*. Este sistema se fundamenta en los resultados contables como base de la tributación, de tal manera que cuando una entidad busca que sus resultados fiscales sean los menores posibles van a elegir siempre aquella fórmula contable que le resulte más beneficiosa desde el punto de vista fiscal ⁹⁵, lo que, naturalmente,

⁹³ Así, a los efectos de reconocer tanto los ingresos como los gastos el sistema es diferente. Los ingresos se reconocen cuando el *all the events test* ha ocurrido lo que supone que se ha fijado el derecho a recibir el ingreso y la cantidad puede ser determinada con razonable certeza [Regulation 1.451-1 (a)]. Con relación a los gastos [sección 461 (h)], es necesario que se satisfaga el *all the events test*, lo que supone que el hecho de la responsabilidad y la cantidad pueda ser determinado con razonable seguridad, y además que económicamente el gasto se haya producido.

⁹⁴ El caso que se planteó trae causa de que la empresa *Thor Power Tool* se dedicaba a la venta de productos y, a su vez, hacia piezas de recambio en gran número con el propósito de guardarlas por si eran necesarias ya que volver a producirlas suponía un coste mayor y una espera al cliente. *Thor Power Tool* entendiendo que eran de muy poco movimiento y que tenía más inventario del que razonablemente le podían demandar en el futuro dotó una provisión contable reduciendo su precio hasta su valor residual. Pues bien, lo que entendía es que si la contabilidad se llevaba de acuerdo con los GAAP esto suponía una presunción de que dicha valoración era válida a efectos fiscales. El juez BLACKMUN, catedrático en su día de Derecho tributario, entendió que dicha presunción era insostenible por dos razones. La primera se basa en la diferencia de principios que alumbran ambas disciplinas. En efecto, la contabilidad tiene como objetivo proveer información útil a los usuarios de los estados contables y, por tanto, la función de los contables es la protección de los intereses de los usuarios de la contabilidad y el principio fundamental para la elaboración de los estados financieros es el de prudencia. Por su parte, la fiscalidad tiene como objetivo la justa recaudación de tributos siendo la función del IRS proteger los intereses públicos; bajo estos principios no es posible aceptar un principio de prudencia que va tener como resultado una menor tributación. Esta diferencia de objetivos y principios se puede observar en el tratamiento distinto que las normas fiscales y contables adoptan a los efectos de computar los ingresos y los gastos y donde la base de la regulación fiscal se sustenta en el hecho de no dar pie a la incertidumbre, frente a las estimaciones y probabilidades contables, aun a costa de que no exista una correlación entre ingresos y gastos. La segunda de las razones trae causa de la flexibilidad de la contabilidad y el hecho de que no exista una igualdad de tratamientos ante una misma situación, lo que daría lugar a un sistema fiscal donde no todos los contribuyentes en la misma situación pagarían lo mismo y donde la dirección de la entidad pudiera decidir el tributo a pagar en cada caso. Si bien ésta es la sentencia más renombrada no es la única. V. gr., en *Boise Cascade Corporation v. US* se afirma que a diferencia de la contabilidad donde es especialmente importante la correlación de ingresos y gastos, en el Derecho tributario el dato fundamental es la certeza en la recaudación de los tributos y se basa en el concepto de posibilidad de pago, lo que supone que aun en el caso de ingresos anticipados donde no se ha realizado el servicio el hecho de tener en su poder el dinero supone que puede someterse a tributación.

⁹⁵ Así, HISHINUMA (1997, pág. 11) pone como ejemplo el método de amortización que las empresas emplean. En EEUU, donde el sistema es el *nonconformity system*, el 76 por 100 de las empresas utiliza el método de amortización lineal mientras que en Japón, que emplea el *conformity system*, sólo un 4 por 100 lo utiliza mientras que el 70 por 100 emplea métodos de amortización degresivos.

influye negativamente en los estados financieros contables que en muchos casos no van a dar una información adicional a la que provee la declaración del impuesto (HISHINUMA, 1997, págs. 7-8). Sin embargo, como este último autor (págs. 9-10), este sistema también conlleva beneficios; por un lado, se incrementa la posibilidad de aumentar los ingresos vía tributos con muy poco coste para la Administración por la sencilla razón de que ciertas empresas no pueden reducir sus beneficios demasiado sino quieren perder reputación y credibilidad, lo que supone un medio de evitar la evasión⁹⁶. Por otro lado, para las empresas supone un ahorro de costes indirectos desde el momento en que no se le obliga a llevar dos contabilidades, la financiera y la fiscal. Además, permite una rápida verificación por parte de la Administración (GERZTMAN, 1988, pág. 2-7). Ahora bien, lo que no hay que perder de vista es que el hecho de que la fiscalidad tome como referencia o no a la contabilidad afecta, como hemos dicho, a la imputación temporal de rentas y no al concepto en sí mismo de lo que es ingreso o gasto. Y es desde esta perspectiva de la imputación temporal de rentas donde toma toda su relevancia la contabilidad cuando nada se excepciona por la norma tributaria (art. 10.3 de la LIS) debido a la flexibilidad que en la misma existe a la hora de ser interpretada⁹⁷.

La función de los auditores con relación al Impuesto sobre Sociedades entiendo que es preeminente en caso de seguir el método del *conformity system* mientras que queda relegada a un segundo plano en el caso del *nonconformity system* debido a que en éste existen dos contabilida-

⁹⁶ Y en España son las grandes empresas las más que aportan a la recaudación por IS. Así, RAMÍREZ ACUÑA (1992a, pág. 239) señalaba que en España un 4 por 100 de las empresas contribuye en un 87 por 100 del Impuesto sobre Sociedades. Por su parte, GAY SALUDAS (2000, págs. 228) advierte que los gestores tratan de alcanzar un beneficio mínimamente aceptable para superar ante la junta de accionistas el examen de su gestión. Recoge este autor diversos ejemplos de empresas conocidas del panorama español, y ya bajo la vigencia de la Ley 43/1995, donde los resultados se incrementan mediante ciertas maniobras contables (págs. 237 y ss.). Así, NH Hoteles amortiza el fondo de comercio no mediante un gasto sino mediante un cargo en la cuenta de reservas, lo que hace que tenga un beneficio de 4.304 millones de ptas cuando de haber contabilizado la amortización en la cuenta de gastos hubiera supuesto una pérdida de 2.643 millones de ptas. Tabacalera, con el objeto de dar 23.504 millones de beneficio para cubrir una pérdida de 15.512, decidió dar un ingreso extraordinario por la misma cantidad por el procedimiento de disminuir las reservas voluntarias. Uralita en lugar de llevar unos gastos extraordinarios consecuencia del abandono de cierto proceso de fabricación por restricciones legales por importe de 7.115 millones de ptas. cargó la cuenta de prima de emisión por dicho importe. En todos estos casos el auditor expresó su disconformidad a estas técnicas de registro contable.

⁹⁷ Los ejemplos son múltiples. Un caso puede ser cuando se realiza un pago adelantado (HALPERIN, 1986, pág. 518); imaginemos que el 1 de diciembre de 1999 un cliente realiza un pago adelantado de 100 por un bien que le será entregado el 2 de enero del año 2001 y cuyo valor es 110. La realidad económica para el vendedor es que ha vendido un bien por 110 y está pagando un interés de 10 por el anticipo. El comprador, por su parte, ha tenido un gasto de 110 y, a su vez, un ingreso de 10 por el préstamo. Es decir, hay dos operaciones, una venta de bienes o servicios y un préstamo oculto. Ahora bien, la operación también se puede contabilizar por el neto en el año 2001. Pero desde el punto de vista de los resultados del ejercicio el optar por una fórmula u otra tiene efectos en el momento en que se imputan los gastos y los ingresos. Si se acoge la realidad económica (venta y préstamo oculto), en el año 2000 el vendedor se tiene que dar un gasto de aproximadamente 10 y en el 2001 se dará el ingreso por 110. Es decir, va a pagar menos IS en el 2000 y más en el 2001. Por su parte, el comprador computará un ingreso de 10 en el 2000 y un gasto de 110 en el 2001. Por tanto, ingresa más en el 2000 y menos en el 2001. Si se contabiliza por el neto, en el 2000 no existe ningún ingreso ni gasto para comprador o vendedor. Como vemos se puede anticipar gastos y diferir ingresos según como se conciba la operación. El problema es determinar cuál de los dos modos de registro es el más correcto. La AICPA señala que lo correcta es computar la realidad económica de la operación (*vide* MUNDSTOCK, 1999, pág. 65).

des diferentes respetándose, de una parte, la debida autonomía de ambas fuentes ⁹⁸, mientras que, por otra, no hay que dejar al margen los inconvenientes que conlleva ⁹⁹.

En efecto, cuando la base imponible se apoya en la contabilidad (*conformity system*), la fiabilidad de ésta deviene un factor determinante a la hora de verificar la certeza del Impuesto sobre Sociedades. Y son los auditores, no hay que olvidarlo, los que dan fe de que dichas cuentas anuales reflejan la imagen fiel de la entidad ¹⁰⁰. Así, una empresa a la hora de valorar cómo reflejar sus resultados puede estar interesada en representar un mayor beneficio por diversos motivos, como el valor de la empresa o su credibilidad ¹⁰¹, o bien moverse por un interés en ahorrar impuestos, lo que hará que los beneficios de la empresa sean menores. En el primer caso el papel del auditor en relación con el Impuesto sobre Sociedades es menor pues no hay que olvidar que nuestra normativa considera graciosamente que las imputaciones temporales de ingresos y gastos erróneas contablemente se aceptan fiscalmente si suponen un mayor beneficio y, por consiguiente, una anticipación de tributación (art. 19.3 de la LIS), debido a que al legislador está interesado en que el *time value of money*

⁹⁸ En el sistema americano a pesar de que la sección 446 (a) señala que la base imponible se determinará de acuerdo con el método de contabilidad que el contribuyente utilice regularmente en su contabilidad financiera a la hora de computar las rentas hay muy pocas situaciones en las que el tratamiento financiero de un determinado *item* establezca el tratamiento fiscal del mismo (HISHINUMA, 1997, págs. 20-21). Es más, la Administración puede no permitir aquellos métodos contables que en opinión del *Commissioner* no reflejen claramente las rentas. En este sentido, el Tribunal Supremo ha reconocido la posibilidad de apartarse de los criterios contables a la hora de determinar la renta (*Commissioner v. Idaho Power Co.*, 74-2 USTC 9521). En esta sentencia se echa de ver que mientras que el objetivo principal de la contabilidad es proveer información útil a la dirección, socios, acreedores y otras partes interesadas siendo la responsabilidad de los contables evitar que estas partes sean engañadas, la finalidad de la base imponible es determinar la justa recaudación de los tributos, siendo la responsabilidad del IRC el proteger el sistema fiscal. Por tanto, cuando estos dos sistemas están integrados la contabilidad está comprometida por ambos propósitos, de tal manera que la contabilidad financiera va a contener menos información de la que tendría en caso de emplear el sistema de *nonconformity*. Y en España esta idea ha sido recogida en la STSJ de la Rioja de 17 de julio de 1998 (RJ 1043/1998) al señalar que la contabilidad y fiscalidad no son campos homogéneos «*Ambos sirven a intereses no contrapuestos pero sí distintos. La Hacienda Pública necesita un soporte que le permita cubrir su finalidad de salvaguardia de la gestión tributaria en su doble faceta de control y cuantificación de los diferentes tributos (es especial, de los impuestos). Por otra parte, el sistema informativo contable de las empresas está pensado para satisfacer las necesidades informativas de diversos colectivos de usuarios con necesidades específicas y que sólo en parte coinciden con las de la Administración Tributaria*».

⁹⁹ GARCÍA MORENO (1999, págs. 46 a 47) señala que este sistema presenta los siguientes inconvenientes: (a) Se tendrán que llevar dos contabilidades; (b) Se corre el riesgo de gravar magnitudes extrañas a la realidad económica de la empresa; (c) Se perderán las garantías derivadas del método contable, donde su grado de perfeccionamiento es elevado; (d) Se van a producir inevitablemente lagunas en el Derecho fiscal; (e) La integración del IRPF y del IS va a suponer que no se pueda realizar adecuadamente si se prescinde del Derecho mercantil.

¹⁰⁰ De hecho parece que es frecuente recurrir a los informes de auditoría con miras a determinar que han habido gastos o pérdidas contables que la entidad no había advertido y donde ha sido el auditor quien lo ha hecho. En este sentido, en la Resolución del TEAC de 21 de febrero de 1996 (*Normacef*) se señala que se solicitó la devolución de ingresos indebidos porque de acuerdo con el informe del auditor se han descubierto pérdidas que minoraban los ingresos. En la Resolución de 15 de enero de 1998 (*Normacef*) se señala que el auditor puso de manifiesto la necesidad de aumentar las partidas de gastos y pérdidas provenientes de ejercicios anteriores. *Vide* también la Resolución del TEAR de Cataluña de 4 de marzo de 1998 (*Normacef*).

¹⁰¹ En las empresas grandes, donde la propiedad y el control no coincidan, a los administradores les interesará presentar los mejores resultados posibles para justificar su gestión. En aquellas donde el capital y gestión se identifiquen, dependiendo de cuál sean sus intereses darán mayor o menores resultados. Así, si necesitan financiación ajena o nuevos inversores tenderán a mejorar sus resultados. Si sólo buscan pagar impuestos los disminuirán.

juegue a su favor ¹⁰². Es decir, aunque la fiscalidad se base en la contabilidad es totalmente indiferente desde la perspectiva del IS que un auditor pudiera dar una opinión con salvedades por incumplimiento de principios contables porque la entidad está empleando un criterio inadecuado de imputación temporal por adelantar beneficios ¹⁰³.

Sin embargo, en caso de que la opción contable conlleve una reducción de base imponible entendemos que la función del auditor adquiere mayor relevancia porque en muchos casos el hecho de permitirse un diferimiento fiscal dependerá de si contablemente se admite ¹⁰⁴. Y en este contexto adquiere una fundamental importancia la posibilidad de que la Administración tributaria corrija no los ajustes fiscales, no las excepciones tributarias donde nadie cuestiona su preeminencia, sino la contabilidad de base, cuestión que no se plantearía si, como en el Derecho americano, se empleara el sistema de *nonconformity*. En efecto, si bien dijimos anteriormente que el método empleado en contabilidad es el que debía seguirse en la fiscalidad era necesario, como segundo requisito, que el método de contabilidad empleado «*refleje claramente la renta*», ya que si no es así en opinión del *Secretary*, el contribuyente debe emplear aquel método que en opinión del mismo sí refleje claramente la renta [secc. 446 (b)]. Es decir, la Administración puede cambiar el *method of accounting* si entiende que el actual método no refleja claramente las rentas obtenidas por la sociedad. De esta manera se coloca a los contribuyentes en una situación en que poco pueden hacer, aunque los tribunales son cada vez más receptivos a los argumentos de los contribuyentes, debido a que la única manera de evitar la decisión administrativa es demostrar que el IRS ha abusado de su poder discrecional ¹⁰⁵.

¹⁰² Cuando la tributación se difiere o anticipa lo que se está haciendo económicamente es conceder un préstamo sin intereses. Así, si el impuesto a pagar en 1999 fuera 1.000 y se pudiera diferir hasta el 2000 y el tipo de interés fuera el 5 por 100 el valor que el contribuyente gana con el diferimiento es 47,6, ya el remanente, 952,4, con un tipo de interés al 5 por 100 da lugar a 1.000 en el año 2000. *Vide*, por todos, MCDANIEL *et al.* (1998, pág. 61).

¹⁰³ No obstante, sí podría el auditor jugar un papel importante si se entiende que el artículo 19.3 de la LIS sí permite deducir el gasto no contabilizado en el período adecuado si se demuestra que es un error. De acuerdo con GARCÍA MORENO (1999, págs. 303 y ss.) el principio de igualdad y el de capacidad contributiva exigen que en los casos de error el contribuyente pudiera en un proceso de comprobación exigir el gasto. Desde esta perspectiva cuando las cuentas anuales estuvieran auditadas, podría presumirse que el contribuyente no habría cometido dicho error y que había optado conscientemente por no contabilizarlo.

¹⁰⁴ Nos referimos al hecho de que los auditores no van a dar su anuencia a que se realicen ciertos registros, o se dejen de hacer, que sean contrarios a los principios contables. Así, *v. gr.*, en un caso en el que un empresario antedate la compra de activos a los efectos de imputarse mayores gastos en ese año (*vide* MORGAN, 1999, pág. 289). Contablemente un auditor no puede aceptar esta práctica y, por ende, está previniendo fraudes fiscales y ejerciendo una labor de policía.

¹⁰⁵ A pesar de que los poderes de la Administración son amplios, no son ilimitados. Así, se entiende que ha abusado de su potestad, limitando la posibilidad del contribuyente de elegir, cuando el contribuyente ha utilizado un método que claramente refleja las rentas y la Administración pretenda cambiarlo a otro que en su opinión refleja más claramente los ingresos (*vide* GERTZMAN, 1988, pág. 2-33). Por su parte MAPLES (1993) advierte que los tribunales están siendo más exigentes a la hora de controlar que un método refleje claramente las rentas cuando los contribuyentes están empleando algún sistema permitido por los GAAP. Así, la Reg. 1.446-1(a)(2) establece que cuando en cada negocio apliquen consistentemente los GAAP de acuerdo con las condiciones y prácticas del negocio generalmente se entenderá que claramente refleja la renta. En la sentencia *Idaho Power Co* [74-2 USTC 9521, 1974] se afirma que cuando una agencia gubernamental establece una serie de principios contables generales para algún sector o tipo de empresa y dicho método refleja claramente las rentas se puede casi presumir que también controla las consecuencias del impuesto sobre la renta. Desde esta perspectiva, el papel de los auditores está adquiriendo mayor relevancia. Así podemos encontrar casos donde la empresa a la hora de justificar el método de imputación de ingresos y gastos escogido recurre a auditores de cuentas como expertos a la hora de justificar que el método elegido es el contablemente más adecuado, entre los posibles, y que, además refleja claramente las rentas. *Vide* los casos recogidos en HERWITZ y BARRETT (1999, págs. 445, 446 y 448).

La normativa española ha reconocido en el artículo 148 de la LIS la posibilidad de que la Administración tributaria determine el resultado contable a los solos efectos de fijar la base imponible. El artículo 148, denominado vulgarmente principio de calificación contable, no dispone que la opinión de la Inspección prevalezca, en todo caso y en cualquier ámbito, sobre la que haya adoptado el administrado, sino que la Hacienda puede entender que la opción contable es incorrecta de acuerdo con el Derecho contable, en cuyo caso no se plantean mayores dudas, o bien que la opción que ha escogido el contribuyente aun siendo técnicamente posible, no recoja fielmente los predicados de la contabilidad en este ámbito. Lo que no puede admitirse es que si ambas opciones son igualmente válidas deba prevalecer la inspectora ¹⁰⁶.

El problema que se plantea en el Derecho contable, a nuestro parecer, no es cuando la contabilidad conceda al contribuyente posibilidades de elección y éste elija la que más le beneficie, donde la Administración no podría oponerse, sino cuando esas opciones que se le plantean al contribuyente fueran sólo aparentes porque desde la realidad económica de cada empresa en concreto no fueran tales ¹⁰⁷. En este sentido FALCÓN y TELLA (1996, pág. 7) señala que el artículo 148 permite corregir a la Administración el resultado contable en aquellos casos donde la flexibilidad contable no se haya empleado en función de la realidad económica y financiera de la empresa. En otras palabras, en muchos casos la pretendida flexibilidad de la contabilidad no es tal sino algo más complejo que plantea dificultades enormes. A título de ejemplo, la posibilidad de cambiar el método de valoración de existencias o incluso el método de amortización, con los efectos a la hora de diferir el tributo, se permite por la contabilidad y también por la fiscalidad, cuando esté «justificado» ¹⁰⁸. Ahora bien, en dicho caso, ¿Quién valora dicha justificación? ¿Puede la Inspección señalar si está o no justificado? ¹⁰⁹

¹⁰⁶ Sobre las interpretaciones del artículo 148 de la LIS *vide*, por todos, GARCÍA MORENO (1999, págs. 347 y ss.).

¹⁰⁷ No obstante, hay que reconocer que en muchos casos los problemas de interpretación no son fáciles. Así, con relación a si ciertos bienes son elementos del activo o bien existencias, con el diferente tratamiento fiscal que tiene tanto a los efectos de las provisiones, amortizaciones y diferimiento por reinversión, *vide* el caso de los envases [GARCÍA MORENO, 1999, págs. 359-360, la STS 10 de noviembre de 1999 (RJ 1999\8650) y Resolución del TEAC de 26 de abril de 2000 (JT 2000\1116)] y el de los derechos de los programas de televisión (GAY SALUDAS, 2000, pág. 241). En este último caso, Antena 3 los activa mientras que Telecinco los registra como existencias.

¹⁰⁸ El problema de las existencias y los auditores es importante: así, ¿qué pasa cuándo se produce un cambio de valoración de FIFO a LIFO? En dicho caso, nos encontramos que se produce un diferimiento del impuesto porque la norma de valoración 21.ª del PGC determina que la variación de valor de las existencias iniciales se retrotraiga al inicio del resultado y dé lugar a un resultado extraordinario (en este caso pérdidas). La cuestión surge en Auditoría cuando el auditor tiene que valorar dicho cambio de «método» desde el principio de uniformidad. Así, si está justificado, es necesario que se mencione en el informe de auditoría (NTA 3.7.15). Sin embargo, si no está justificado, y es significativo, dará lugar a una salvedad por incumplimiento de principios contable (NTA 3.7.17). La cuestión se presenta a la hora de juzgar la validez contable de dicho cambio de criterio por parte de la Inspección.

¹⁰⁹ Con relación a la posibilidad de emplear criterios de imputación temporal distintos, de forma excepcional, del devengo, como es el de caja, el artículo 19.2 de la LIS lo permite para conseguir la imagen fiel de la situación empresarial. Se acude, por tanto, al Código de Comercio. El artículo 29 del RIS establece cuál es el procedimiento. En este sentido, en la Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 1998 (*Normacef*) se estableció que en el caso de un despacho de abogados no era aplicable el criterio de caja porque no ha quedado justificado de forma fehaciente que esté justificado la aplicación del mismo. En la denegación de la solicitud por parte de la Administración se señaló que no se aportaba por parte de la entidad informe alguno elaborado por un experto en la materia acerca de los requisitos excepcionales sobre el cumplimiento de los artículos del Código de Comercio.

Otro caso sería, por ejemplo, el de los gastos de establecimiento o gastos de puesta en marcha y la necesidad de amortizarlos en un plazo no superior a cinco años (art. 194.1 TRLSA). La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) permite dar como gasto el importe total en el primer ejercicio –principio de prudencia– o bien amortizarlo sistemáticamente –principio de correlación de ingresos y gastos–¹¹⁰. Sin embargo, será en cada caso la situación real de la empresa la que deba dar la pauta sobre qué opción recoge mejor la realidad económica de la entidad. Es decir, es probable que la opción que tome el empresario esté dentro de las posibles pero la misma, y para su caso concreto, no sea razonable en la medida en que no refleje la situación económica financiera real de la empresa. Dentro de este conflicto es donde la Inspección, entendemos, puede determinar la base imponible, aunque el contribuyente podría acudir a los tribunales para demostrar que su interpretación se adecua en mejor forma al Derecho contable¹¹¹.

Y es en este marco donde la figura del auditor debe jugar, a mi entender, un papel preeminente. No hay que olvidar que la auditoría de las cuentas anuales ha sido diseñada por la LAC como una actividad profesional que se rige por los requisitos y formalidades establecidos en la propia LAC y en las Normas Técnicas de Auditoría¹¹², que está desempeñada por una persona que debe cumplir unas rigurosas condiciones de habilitación profesional y de independencia¹¹³, y cuyo objeto es la revisión y verificación de las cuentas anuales que debe concluir con la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros. Y tampoco hay que preterir que el informe de los auditores tiene naturaleza, como señala el artículo 2 de la LAC, de documento privado mercantil cuyo contenido consiste en una declaración de conocimiento y verdad sobre datos comprobados o verificados y, además, una declaración técnica, dictamen o peritaje¹¹⁴.

¹¹⁰ GAY SALUDAS (2000, pág. 237) refleja que la adquisición de Yacimientos Petrolíferos Fiscales (YPF) por parte de Repsol supuso unos gastos de asesoramientos, comisiones, anuncios, etc., de 27.000 millones de ptas. Si bien la opción contable lógica era la de amortizar sistemáticamente los gastos, Repsol optó por darse el gasto en el año y ahorrar en impuestos 9.000 millones.

¹¹¹ Señala NAVAS VÁZQUEZ (1997, pág. 14) que el artículo 148 permite que la Administración califique en aquellos casos donde existan dudas interpretativas, siendo los tribunales los encargados de dirimir en cada caso. En el mismo sentido, GARCÍA MORENO (1999, pág. 356).

¹¹² Como señala PETIT LAVALL (1994, págs. 347 a 354) el auditor, por un lado, dispone de un amplio derecho de información para hacer todas las verificaciones que considere oportunas. Por otro, y tal como señala el artículo 1.3 de la LAC debe cumplir con las Normas Técnicas de Auditoría, que son las normas que «constituyen los principios y requisitos que debe observar necesariamente el auditor de cuentas en el desempeño de su función y sobre las que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable» (art. 13.1 del RAC). Así, las normas técnicas sobre ejecución del trabajo (art. 14 del RAC) son aquellas que hacen referencia a la preparación y ejecución del trabajo y que regulan el conjunto de técnicas de investigación e inspección aplicables a partidas y a hechos relativos a los documentos contables sujetos a examen.

¹¹³ Como señala PACHECO CAÑETE (2000, pág. 35), tanto la doctrina española como la extranjera considera la independencia y la profesionalidad los dos pilares básicos sobre los que se asienta la auditoría.

¹¹⁴ El hecho de que nos encontremos ante un documento mercantil y no profesional supone la posibilidad de la aplicación del Código Penal en lo referente a la falsedad en documento mercantil (arts. 392 y 393 del CP). *Vide*, al respecto, ILLESCAS ORTIZ (1993, pág. 124). Con relación al contenido del informe como declaración de conocimiento y como opinión técnica o de peritaje *vide* ILLESCAS ORTIZ (1993, pág. 124), PETIT LAVALL (1994, pág. 380) y PACHECO CAÑETE (2000, pág. 306).

Desde esta perspectiva, ¿podría la Administración, de acuerdo con lo que hemos señalado, cambiar una serie de criterios contables aceptados o incluso promovidos por un auditor en el informe de las cuentas anuales? ¹¹⁵ Si se considera que el auditor es un experto independiente en la materia que emite un documento público y está sujeto a muy distintas responsabilidades y el Inspector es parte en el procedimiento, ¿qué opinión debería prevalecer en un procedimiento o litigio cuando de cuestiones contables se discute? A nuestro juicio se debería conceder prioridad a la opinión de los auditores ¹¹⁶. Pero es que no hay que olvidar, además, que la Inspección no tiene, *a priori*, esa capacidad pericial en la materia contable que se le supone al auditor ¹¹⁷. Y desde esta perspectiva habría que otorgar, como regla general, una presunción de certeza al informe de auditoría a los efectos de determinar la contabilidad y su relación con la base imponible, presunción que debería tener mayor peso en caso de que en la entidad existiera un Comité o Comisión de Auditoría o un departamento de auditoría interna ¹¹⁸, y presunción que sólo podría ser destruida cuando el Inspector aportara alguna prueba pericial adicional o fuera capaz de demostrar que la auditoría ha sido realizada de forma deficiente ¹¹⁹. No obstante, la postura que nosotros mantenemos no es compartida por parte de la doctrina ¹²⁰. Esto no quiere decir que cuando un Inspector descubriese operaciones no contabilizadas o no justificadas pudiera realizar los pertinentes ajustes, pues los auditores trabajan con el principio de importancia relativa, sino que cuando los auditores hayan valorado ciertas prácticas sus opiniones deben tener más peso, desde el punto de vista de la prueba, que la de los Inspectores.

¹¹⁵ En USA, SACCO y GOLDBERG (1985, pág. 218) señalan que el Código americano está repleto de normas donde existe cierta flexibilidad pero donde la misma se deja en manos del IRS y sus decisiones gozan generalmente de una presunción de certeza. Así, el hecho de determinar qué es lo que es un gasto razonable no se deja en manos de expertos contables sino que es el Inspector el que determina lo que en su opinión debería ser un gasto apropiado.

¹¹⁶ Afirman ALBI IBÁÑEZ y GARCÍA ARIZNABARRETA (1997, pág. 382) que sería un ataque frontal a la seguridad jurídica que la Administración utilizase dicho precepto para imponer criterios contables discrepantes que hayan sido aceptados por un auditor a los efectos mercantiles y contables.

¹¹⁷ Y precisamente en el ámbito de la contabilidad como sustento de la base imponible se hace mención de la necesidad de acudir a expertos contables o técnicos en la materia. GOTA LOSADA (1995, págs. 95 y 101) apunta a la necesidad de acudir, en ciertos casos, a la doctrina científica y a los conocimientos que constituyen la pericia contable. NAVAS VÁZQUEZ (1996, pág. 14) señala que quienes sean más conocedores de esa ciencia pueden tener en su interpretación conclusiones más perfiladas o técnicamente mejores.

¹¹⁸ El Comité de auditoría tiene una serie de funciones como son las de asegurar la fiabilidad de las cuentas anuales y que el trabajo de los auditores se realiza sin problema (recomienda a los auditores, comprueba su retribución, está pendiente de posibles interferencias en su independencia, se controla que no se les ponga ninguna traba...) *Vide*, ABA, 1994, «Corporate Director's Guide», *Business Lawyer*, may, págs. 1.264 y ss. Desde esta perspectiva, la fiabilidad del informe de auditoría es mayor en caso de que existan dichos comités. Y aún más si se confirma la tendencia de involucrar cada vez a dichos Comités en la revisión y discusión con la dirección y los auditores de los estados financieros, de acuerdo con las últimas recomendaciones de la SEC y del Blue Ribbon Committee (*vide* «SEC proposes rule changes on role of corporate audit committees: SEC Actions», *Tax Management Financial Planning Journal*, núm. 15).

¹¹⁹ LÓPEZ ALDEA (1994, pág. 67) afirma que la opinión del auditor es prueba y cuando quiera desdecir la misma la Inspección deberá probar sus afirmaciones (pág. 67).

¹²⁰ GOTA LOSADA (1995, 107) señala que a los efectos de la determinación de la base imponible la interpretación de la Administración prevalece sobre la del auditor. En el mismo sentido se pronuncian, DÍAZ (1996, págs. 81-82), CLAVIJO HERNÁNDEZ (1997, pág. 376) y RAMALLO MASSANET (1997, pág. 548). En contra parece postularse VICENT CHULIÁ (1997, pág. 488) al entender que el informe del auditor puede ser tomado en cuenta por la Inspección partiendo de la base que tiene la naturaleza de pericia.

Por tanto, en aquellos casos en que el auditor haya firmado un informe limpio, y limitándonos a aspectos significativos, el Inspector nada tiene que decir con relación a la contabilidad salvo que destruya la presunción de certeza del auditor. En el caso de que el informe de auditoría sea con salvedades, y éstas afecten a principios contables, la Inspección podrá, si dichos principios contables implican un diferimiento del tributo, determinar la base imponible a los efectos contables siendo escasas las posibilidades del contribuyente de rebatir con éxito la postura de la Administración. Por ejemplo, imaginemos que una entidad ha adoptado el método FIFO para valorar existencias y las consecuencias del mismo en la citada entidad distorsiona la realidad económica. Si el auditor lo ha reflejado en el informe como una salvedad el Inspector podrá corregir, a nuestro juicio sin duda, la base imponible declarada a efectos fiscales en el sentido denunciado por el informe de auditoría ¹²¹.

Relacionado con el artículo 148 de la LIS se presenta otra situación donde la contabilidad, y el auditor, tienen incidencia. Nos referimos a aquellas situaciones donde el gasto fiscal sea mayor que el contable pero se requiera como condición de deducibilidad tributaria que aquél esté contabilizado (principio de inscripción contable). Es decir, y poniendo como ejemplo las amortizaciones contables, puede suceder que fiscalmente se recurra a la amortización acelerada mientras que la realidad económica de la empresa, por su parte, aconseje otra de carácter degresiva o proporcional ¹²². Imaginemos una entidad que está comenzando, con un volumen de producción al principio mucho menor de lo que le permite la capacidad productiva de sus activos, y que no obtendrá resultados positivos de la actividad hasta dentro de unos años ¹²³; en dicho caso, una amortización acelerada supone romper con el uso real de los bienes y con el principio de correlación de ingresos y gastos. Y tampoco sería conforme con el Derecho contable una amortización acelerada que traiga como consecuencia una sobrevaloración de existencias que requiera, a su vez, una provisión por estar valoradas en exceso ¹²⁴. Desde el punto de vista del impuesto, y al no excepcionarse el deber de contabilizar como ocurre, *v. gr.*, en la libertad de amortización, lo que cabe preguntarse es si la amortización acelerada está o no condicionada a que contablemente se encuentre admitida ¹²⁵. Es decir, el artículo 10.3

¹²¹ Se ha llegado a afirmar que si se incluye una salvedad por incumplimiento contable en el informe de auditoría nos encontramos ante una situación que debería generar una propuesta de regularización y que se podría aplicar al caso la regularización mediante prueba preconstituida (LÓPEZ ALDEA, 1994, pág. 71). Por otro lado, esta situación supone, a su vez, que puedan enturbiar las relaciones de los clientes con los auditores (RAMALLO MASSANET, 1997, pág. 550).

¹²² MALVÁREZ PASCUAL y MARTÍN ZAMORA (1998, pág. 83) advierten que el artículo 19.3 de la LIS supone una presión de la fiscalidad sobre la contabilidad en la medida en que obliga a las empresas a contabilizar con criterios fiscales si quieren beneficiarse de la máxima deducción fiscal.

¹²³ En caso de que existan resultados negativos puede que no tuviera sentido fiscal dotar amortizaciones aceleradas, en la medida en que no se dejaría de tributar por la presente medida. No obstante, no hay que perder de vista que la entidad puede tener, *v. gr.*, resultados positivos extraordinarios o bien consolidar con empresas que sí estén en beneficios.

¹²⁴ En efecto, desde el punto de vista contable, una amortización puede ser escasa mientras que fiscalmente resulte más elevada. Para aprovecharme de la deducción más alta tengo que amortizar contablemente más de lo que debería (principio de inscripción contable). A su vez, esto supone que las existencias, en la medida en que la amortización se incorpore al coste de las mismas, estén valoradas más altas de lo que realmente debieran, por lo que, a su vez, resultaría que tendría que darme una provisión por depreciación de valores.

¹²⁵ De acuerdo con el artículo 11.1 de la LIS y los artículos 3 –amortización según porcentaje constante– y 4 –amortización según números dígitos– del RIS el sujeto pasivo puede amortizar aceleradamente a los efectos fiscales ciertos tipos de bienes (no los edificios, mobiliario y enseres). Sin embargo para que el gasto sea fiscalmente deducible tiene que estar

de la LIS, y el correspondiente 148, exigen que la contabilidad se encuentre correctamente determinada de acuerdo con las normas mercantiles. Cuando la Ley fiscal quiere conceder ciertos beneficios o incentivos fiscales lo hace excluyendo el deber de registrar contablemente el gasto con criterios fiscales ¹²⁶. De esta manera, no parece descabellado entender que para poder emplear ciertas opciones fiscales, como en este caso la amortización acelerada, contablemente debe también permitirse ¹²⁷. Esta interpretación entendemos que puede haber adquirido carta de naturaleza con la Sentencia del TJCE de 14 de septiembre de 1999 (asunto C-275/97) recaída no en materia fiscal sino en el ámbito del Derecho de Sociedades. Una entidad constructora alemana dotó una provisión para riesgos y gastos futuros del 2 por 100 del volumen de negocios, siendo a efectos fiscales deducible la misma cuando contablemente lo fuera. Sin embargo, el *Finanzamt* alegó que de acuerdo con las circulares relativas al Impuesto sobre la Renta la provisión debería ser del 0,5 por 100 del volumen de negocios de los dos últimos años y que si se quería dotar un gasto mayor al habitual en el sector tendría que demostrar que en el pasado se le reclamaron cantidades superiores a lo habitual. Es decir, el *Finanzamt* afirma que el gasto contable, de acuerdo con la normativa fiscal, no era el apropiado. El Tribunal de Justicia señala, partiendo de que las cuentas anuales deben recoger la imagen fiel de la entidad, que la «Administración no puede limitar a priori y de forma abstracta la dotación de la provisión global para riesgos de garantía a un porcentaje fijo del volumen de negocios sobre el que recaigan las garantías» (aptdo. 37) y que «la empresa de que se trate no puede fijar tal provisión global por encima de un nivel razonable» (aptdo. 37). Es decir, entendemos que el Tribunal de Justicia está manteniendo que cuando la fiscalidad toma como base la contabilidad lo que no puede pretenderse es que a los efectos de la confección de las cuentas anuales los criterios fiscales se impongan sobre los contables, con independencia que operen a favor o en contra del contribuyente, en la medida en que la contabilidad debe limitarse a recoger la imagen fiel de empresa y la normativa tributaria no puede influir sobre la misma ¹²⁸.

imputado en la cuenta de pérdidas y ganancias (art. de la 19.3 LIS) al estar sólo excluidos de este requisito los supuestos de libre amortización y las amortizaciones aceleradas de las entidades de reducida dimensión. El mecanismo es el siguiente; las amortizaciones aceleradas contabilizadas serán deducibles fiscalmente si cumplen con los artículos 3 y 4 del RIS. El problema surge al valorar si contablemente se puede y debe amortizar aceleradamente o no.

¹²⁶ Vide GARCÍA MORENO (1999, pág. 304). No obstante, HERRERA MOLINA (1998, pág. 416) entiende que «el criterio fiscal más favorable en el caso de diferencias temporales sólo será determinante para la contabilidad mercantil cuando no se opongan a los criterios admitidos por las normas que regulan estas últimas». Es decir, para este autor, aun cuando un gasto fiscal no se contabilice por respeto al Derecho contable, fiscalmente sí sería deducible si se instrumentara mediante un ajuste extracontable.

¹²⁷ GARCÍA MORENO (1999, págs. 61-64) señala que en países como Alemania e Italia el Derecho contable ha permitido que en ciertos casos la contabilidad adopte criterios fiscales a los efectos de poder disfrutar de ciertos beneficios. Es lo que se llama «principio de dependencia inversa». Sin embargo, señala este autor (pág. 76) que en la adaptación del Derecho contable español a la IV Directiva, y a diferencia de Alemania e Italia, ha mantenido la total independencia de las normas fiscales y de las contables. Tomando como base esta idea entendemos que un gasto fiscal se encuentra limitado, aunque normativamente pudiera ser mayor, en la medida en que contablemente lo sea.

¹²⁸ No obstante, el Abogado del Estado LÉGER en sus Conclusiones presentadas el 26 de noviembre de 1998 mantiene una postura contraria. En su opinión, las normas relativas a la determinación de la base imponible y los criterios de valoración de las provisiones para riesgos y gastos no entran en el ámbito de aplicación del Derecho comunitario ya que es materia que corresponde a la competencia exclusiva de los Estados miembros. En opinión VICENT CHULIÁ (2000, pág. 43) cuando la normativa nacional reconoce la primacía del Derecho contable contenido en las Directivas la dotación para riesgos y gastos ha de basarse en el criterio razonable de la empresa, sin que pueda ser limitado por disposiciones administrativas, fiscales. Por su parte, MARTÍN JIMÉNEZ (2000, pág. 493) entiende que esta sentencia supone que en aquellos casos, como el

Desde esta perspectiva, y siendo el auditor el garante de la imagen fiel de la entidad, si el mismo señalara que no acepta esas amortizaciones aceleradas a las que antes aludimos, porque distorsiona la imagen fiel de la empresa, entiendo que aunque fiscalmente, y en abstracto, fueran admisibles, contablemente no lo serían y el principio de inscripción contable impediría su deducibilidad. Por tanto, al margen de los incentivos fiscales donde no sea necesaria la contabilización, en el resto de casos ésta es lo único que se considera como renta negativa, como límite, aunque fiscalmente se permitiera alguna cuantía adicional.

5. IMPORTANCIA DE LA OPINIÓN DEL AUDITOR EN DIVERSAS CUESTIONES TRIBUTARIAS

En el ordenamiento tributario el peso de la contabilidad es determinante en varios ámbitos. En muchos casos se toman sus magnitudes como conjunto para derivar de ella una serie de efectos jurídicos (estimación indirecta, valores patrimoniales en la transmisión de acciones, etc.) y en otros casos como un elemento de prueba para demostrar los hechos que hay detrás de la misma (base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, presunciones de onerosidad, etc.). En todos estos casos, el hecho de que exista una auditoría previa sobre los estados financieros investigados debería tener algún tipo de peso en la medida en que se trata de una contabilidad verificada por un experto independiente en la materia. No obstante, y a pesar de que la Auditoría de Cuentas data de 1988, sólo el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio hace expresa mención de los auditores y sus informes para anudar efectos jurídicos ignorándose esta figura en el resto del ordenamiento tributario.

Como cuestión previa estimamos conveniente hacer una breve mención a la validez del informe de auditoría como prueba. Y en este sentido es necesario distinguir entre aquellos informes de auditoría que están sometidos a la Ley de Auditoría de Cuentas de aquellas otras actuaciones donde el auditor actúe como experto contable, pero sin estar sujeto a la normativa auditora (artículos 2 a 8 del RAC)¹²⁹. Sólo en aquel caso la opinión del auditor debe tener una fuerza semejante a la de un perito totalmente imparcial. La norma obliga al auditor a tener una cualificación profesional determinada y actuar, siempre, de forma diligente, independiente, íntegra y objetiva (NTA 1.1). Es más, la normativa auditora parece concebir al auditor de cuentas como un profesional privado de funciones públicas de tal manera que esta especial naturaleza justifica el hecho de que exista una institución administrativa que le interviene (ICAC) y una responsabilidad profesional frente al Estado en

español, en que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se base en la normativa contable, la interpretación que de esta última haga el TJCE comunicará sus efectos a las normas tributarias. Señala que es una extensión de la sentencia *Leur-Bloem* sobre interpretación del derecho interno de acuerdo con la normativa comunitaria.

¹²⁹ Como ha señalado el TC en su sentencia 386/1993 un Auditor es una persona que puede realizar una auditoría de las cuentas anuales, pero, además, puede realizar otro tipo de trabajos que no son auditoría de cuentas y que, por consiguiente, caen fuera del marco legislativo de la Ley de Auditoría. En el caso de que actúe bajo las normas de auditoría, el resultado final de su actividad debe ser un informe de auditoría que tendrá la naturaleza de documento mercantil. En otro caso, será un documento de naturaleza profesional. *Vide*, por todos, FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (1997, págs. 149-152).

caso de incumplimiento de sus deberes y obligaciones (FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, 1997, pág. 156). Desde esta perspectiva entendemos que cuando el auditor actúa como tal y su opinión se alega en un proceso judicial no puede ponerse en entredicho por el mero hecho de que no haya sido nombrado por insaculación¹³⁰, de la misma manera que se reconoce que el hecho de que un Inspector de Finanzas del Estado actúe como perito en un Delito Fiscal no vulnera la imparcialidad de éstos en la medida en que su función es servir con objetividad los intereses generales [STS de 6 de noviembre de 2001 (*Normacef*)]¹³¹. En estos casos no puede entenderse que nos encontramos ante un perito de parte sino que, de acuerdo con la LAC, se trata de un experto independiente que emite un informe con trascendencia frente a terceros¹³². Y una vez determinado ese carácter de prueba imparcial, y sin olvidar el principio de libre valoración de la prueba por parte de los jueces (art. 348 de la LEC), hay que añadir que en el ámbito de la comprobación de valores se ha admitido por la jurisprudencia (STSJ de Castilla y León de 15 de enero de 2000, JT 2000\2) que la opinión de un informe pericial practicado en sede judicial, donde nos encontramos ante un profesional cualificado, experto en la materia, y designado por insaculación, y por todo ello imparcial, «*resulta en principio preferible al informe del perito de la Administración*».

Cuestión distinta es cuando los auditores no actúan al amparo de la norma auditora, cuando no realizan una actividad auditora. En dicho caso sí nos encontraremos ante una prueba de parte que hay que poner en entredicho en cualquier procedimiento por no estar conforme con los requisitos exigidos por la LEC¹³³.

¹³⁰ En este sentido parece postularse BLASCO LANG (1990, pág. 173). En contra, el TSJ de Cantabria en Sentencia de 17 de junio de 1998 (*Normacef*) señala que a los efectos de valorar cuándo existe un perjuicio de imposible o difícil reparación y de la imposibilidad de prestar garantía «*se acompaña el informe de la auditoría de las cuentas de la empresa, pero sus conclusiones no pueden aceptarse automáticamente, ni por su posición en el seno de las normas que disciplinan la valoración de la prueba, ya que constituyen una prueba documental, que materialmente aspira a ser pericial, practicada en todo caso sin sumisión a las exigencias de contradicción y audiencia de partes y sin control jurisdiccional alguno acerca de la identidad del perito y su independencia y neutralidad a los intereses en juego, lo que, evidentemente se afirma, no para desmentir directamente su contenido ni, menos aún, para descalificar a sus autores, sino para minimizar su valor probatorio, no contrastado en el proceso mediante la oportuna y procedente prueba pericial ordenada y seguida con todas las garantías*». También la SAN de 27 de octubre de 1998 (*Normacef*) resta validez probatoria a un informe de auditoría realizado a instancia de parte ya que no existen los requisitos de contradicción y neutralidad que caracterizan a la prueba pericial judicial. De la misma manera, el TS en su Sentencia de 11 de noviembre de 1993 (*Normacef*) y a los efectos de determinar la deducibilidad de un gasto señala que el informe de auditoría no es vinculante y no cumple los requisitos procesales de adveración para que pueda ser tenido en cuenta.

¹³¹ *Vide*, sobre las dudas acerca de la imparcialidad de un Inspector de Hacienda cuando actúan como peritos en un proceso penal, SÁNCHEZ PINO y MALVÁREZ PASCUAL (2000, pág. 231, nota a pie 456).

¹³² En opinión de PETIT LAVALL (1994, pág. 381) la función de verificación de los auditores se asemeja a la de los fedatarios públicos y Registradores ya que deben testimoniar los documentos contables, su autenticidad, regularidad y legalidad, es decir, su conformidad con los hechos y la ley. Y en este sentido PACHECO CAÑETE (2000, pág. 305) llega a afirmar que el informe de auditoría más que un documento privado normal merece ser calificado como *sui generis*, pues legalmente se le atribuyen efectos consustanciales a los documentos públicos.

¹³³ Señala PITA GRANDAL (1999, pág. 253) que para que el dictamen de peritos tenga verdadero valor probatorio ha de seguirse el procedimiento de selección previsto en la LEC. En otro caso, y aun tratándose del dictamen de un perito con titulación acreditativa del conocimiento podría considerarse carente de todo valor probatorio de la pericia. Así, en la Sentencia de la AN de 18 de junio de 1996 (*Normacef*) se advierte que el informe de un perito titulado era un dictamen de parte. De esta manera se afirma que sólo en aquellos casos donde se hubiera elegido el perito conforme con el procedimiento establecido en la LEC valdría la consecuente acreditación.

Una vez realizadas estas valoraciones previas entendemos que la existencia de un informe de auditoría puede tener incidencia, como prueba independiente, en una serie de ámbitos tributarios que pasamos a examinar.

a. La estimación indirecta y la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad.

La normativa tributaria anuda afectos jurídicos a aquellas contabilidades donde se aprecien anomalías sustanciales. Tal expresión aparece en el régimen de estimación indirecta (art. 64.2 del RGIT) y para los casos de circunstancias agravantes en caso de sanciones graves [arts. 82.1.(c) y 19.2 del RST]. A su vez, las deficiencias en la contabilidad pueden suponer en los casos más graves la comisión de un delito contable (art. 310 del CP) y en los más leves una mera infracción simple (art. 78 de la LGT) ¹³⁴.

En el régimen de estimación indirecta de bases imponibles uno de los presupuestos necesarios de su aplicación, quizás el único, es la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad ¹³⁵. Además, y debido a la naturaleza subsidiaria de la estimación indirecta, es necesario para su aplicación que como consecuencia de las mismas le sea a la Inspección imposible determinar la base en estimación directa. Es decir, aunque jurídicamente un defecto contable se pueda calificar como sustancial, a los efectos de que sea considerado como presupuesto del régimen de estimación indirecta ha de tener efectos en la cuenta de pérdidas y ganancias y, por consiguiente, en la recaudación.

En primer lugar y con relación a las anomalías sustanciales en la contabilidad, el problema inicial pasa por determinar el contenido que se le debe dar a tal concepto jurídico indeterminado y si la normativa de auditoría puede emplearse a los efectos de completar el mismo. Desde el punto de vista normativo, el artículo 64.2 del RGIT determina que «*en particular*», se entenderá que existen anomalías sustanciales en el ciertos casos ¹³⁶. Lo que aquí interesa es determinar cómo influye

¹³⁴ Como dijimos en la introducción de este trabajo las relaciones del auditor de cuentas y el Derecho sancionador se han omitido por cuestiones de espacio.

¹³⁵ Señalan SÁNCHEZ PINO y MALVÁREZ PASCUAL (2000, págs. 22-23) que de los tres presupuestos recogidos en el artículo 50 de la LGT (falta de presentación de declaración o que ésta sea incompleta, resistencia excusa o negativa a la actuación inspectora o anomalías sustanciales en la contabilidad) el único, salvo excepciones, que va a llevar aparejado la imposibilidad de determinar la base imponible en estimación directa será la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad. Y, por dicha razón, la estimación indirecta se aplicará a los impuestos o tipo de rendimientos que tengan su base en la contabilidad.

¹³⁶ Artículo 64.2 del RGIT «*En particular, se entiende que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables: a) Cuando el interesado incumpla la obligación de llevanza de la contabilidad o de los registros establecidos por las disposiciones fiscales. Se presumirá la omisión de los libros y registros contables cuando no se exhiban a requerimiento de la Inspección de los Tributos. b) Cuando la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes o derechos. c) Cuando los registros y documentos contables contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la exacta constatación de las operaciones realizadas. d) Cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el interesado no pueda verificarse la declaración o determinar con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación. e) Cuando la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad permita presumir, con arreglo al apartado segundo del artículo 118 de la Ley General Tributaria, que la contabilidad es incorrecta*».

la existencia de un informe de auditoría sobre las cuentas anuales a los efectos de la posible existencia o no de anomalías sustanciales en la contabilidad ¹³⁷. Y, a nuestro parecer, debe ser determinante ¹³⁸. Los distintos supuestos que se recogen en el artículo 64.2 del RGIT son aspectos que han debido ser detectados por el auditor ¹³⁹. En efecto, la correcta titularidad de los bienes y derechos y la adecuada contabilización, sin omisiones, alteraciones o inexactitudes [art. 64.2 (c) y (d) del RGIT] son pruebas sustantivas que obligatoriamente deben practicar los auditores ¹⁴⁰. De esta manera, en el caso de que las fallas sean relativamente importantes se volcarán en el informe de auditoría como una salvedad por errores o incumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados (NTA 3.7.5) o, si fueran muy significativas, pueden producir una opinión desfavorable (NTA 3.6.6). En este último caso, nos encontraríamos, a nuestro parecer, ante una anomalía sustancial en la contabilidad que conlleva la aplicación del régimen de estimación indirecta. Sin embargo, en el caso de que se trate de un informe con salvedades, si bien existirán anomalías sustanciales en la contabilidad entendemos que las mismas no impedirán, normalmente, que se determine la base en estimación directa. En efecto, una opinión con salvedades supone reconocer que las cuentas anuales representan la imagen fiel excepto por la salvedad, que deberá estar cuantificada. De esta manera, la Inspección debe centrarse solamente en la salvedad a los efectos de reconstruir correctamente la contabilidad y la consecuente base imponible ¹⁴¹.

Con relación al supuesto de que aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados no pueda determinarse con exactitud la base imponible [art. 64.2 (d)] o que existan incongruencias probadas entre las operaciones contabilizadas que debieran resultar del conjunto de adquisiciones o gas-

¹³⁷ De hecho, en la práctica se acude al auditor para que se pronuncie sobre las anomalías sustanciales en contabilidad en la estimación indirecta. Así, en la Resolución de 22 de junio de 1994 del TEAC (*Normacef*) se señala que «Igualmente propuso la entidad la práctica de prueba, admitida por el Tribunal en Providencia de 4 de julio de 1990, consistente en el Informe Especial de cumplimiento y revisión sobre los ejercicios contables emitido por una sociedad de auditoría, en el que se hacía constar que el proceso de control interno es suficiente para la obtención de las cuentas anuales de la empresa y que la misma cumplió la normativa contable mercantil, no observándose anomalías evidentes que hicieron presuoner que no habían sido contabilizados todos los ingresos obtenidos por la empresa».

¹³⁸ En este sentido la SAN de 9 de mayo de 1995 (*Normacef*), y aunque a los efectos de la presunción de onerosidad, da por válida la opinión de un auditor de que no existían anomalías sustanciales en la contabilidad frente a la tesis contraria sustentada por la Inspección. SANZ GADEA (1991, pág. 2.191) entiende que la Inspección de los Tributos siempre puede discrepar, y el hecho de que el auditor opine de diversa forma en cuestiones contables en su conjunto o en operaciones particulares no afecta al juicio inspector debido a que «ambos se mueven en planos no secantes y sus actuaciones persiguen diferentes objetivos».

¹³⁹ E incluso en aquellos supuestos donde el contribuyente no desee mostrar la contabilidad la existencia de un informe de auditoría quebranta la presunción de no existencia de la contabilidad recogida en el artículo 64.2 (a) del RGIT.

¹⁴⁰ La NTA 2.5.22 señala que el auditor deberá realizar las pruebas sustantivas necesarias para verificar la: (i) existencia de los activos y pasivos a una fecha dada; (ii) que los derechos y bienes son de la entidad y que los pasivos son obligaciones a una fecha dada; (iii) que las transacciones o hechos tuvieron lugar; (iv) que no hay activos que no estén debidamente registrados; (v) que los activos y pasivos están registrados por su valor adecuado; (vi) que las transacciones se valoran por su justo importe y que los ingresos y gastos han sido imputados correctamente al período; (vii) que las transacciones se clasifican adecuadamente.

¹⁴¹ En este sentido señalaba SANZ GADEA (1991, pág. 1.337) que la aplicación incorrecta de los principios contables no serán causa de estimación indirecta ya que, recogiendo la contabilidad todos los hechos, podrá la Administración Tributaria determinar el efectivo resultado a través de la propia documentación contable. *Vide* también la SAN de 9 de mayo de 1995 y la del TSJ de Valencia de 5 de diciembre de 1994 (ambas en *Normacef*).

tos u otros aspectos de la actividad [art. 64.2 (e)] la opinión del auditor resulta, igualmente, determinante. En efecto, las anomalías, en caso de ser significativas desde el punto de vista de la auditoría, darán lugar a la existencia de salvedades por limitación al alcance y en el caso de ser muy significativas pueden suponer que la opinión se deniegue. En este último supuesto, la anomalía debe dar lugar a la estimación indirecta de bases. En caso de salvedad entendemos que si bien la anomalía sustancial puede dar lugar al régimen de estimación indirecta, la base imponible deberá determinarse con los datos contables y sólo la parte afectada por la limitación al alcance provocará que sobre dicho ámbito se puedan aplicar los distintos sistemas indiciarios. No hay que olvidar, como señalan SÁNCHEZ PINO y MÁLVAREZ PASCUAL (2000, pág. 139) que a los efectos de determinar la base imponible la Administración puede hacer uso de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto y, en aquella parte donde la contabilidad sea fiable y veraz la Inspección deberá hacer uso de la misma, dejando las pruebas indiciarias para las zonas donde se hayan detectado las anomalías ¹⁴².

Queda hacer mención de la existencia de un informe favorable y el principio de importancia relativa. En efecto, desde el punto de vista del auditor los errores en la contabilidad sólo darán lugar a una salvedad en aquellos casos en que cuantitativamente sean importantes. La cuestión es determinar si cuando existe un informe limpio se puede inferir que no es posible mantener la existencia de una anomalía sustancial en la contabilidad o bien esa opinión no es determinante en la medida en que la importancia relativa para la Inspección puede ser otra distinta que para el auditor ¹⁴³. De hecho, a los efectos de determinar cuándo una anomalía sustancial en la contabilidad se configura como una circunstancia agravante con miras a determinar el importe de la sanción el artículo 19.2 (c) del RST señala que es necesario que los cargos, abonos u anotaciones omitidos inexactos o registrados en cuentas con significado distinto represente al menos el 15 por 100 de la cuantía total de cargos o abonos efectuados en libro o registro correspondiente. A nuestro entender, y ante la falta de definición de este concepto por la norma tributaria (art. 23.2 de la LGT), el criterio que debe prevalecer al hacerse un examen de la contabilidad es el del auditor ¹⁴⁴, quedando la referencia del 15 por 100 limitada a su concreto ámbito de aplicación ¹⁴⁵. Así entendemos que hay que valorar la jurisprudencia que señala que para que las incongruencias en las distintas partidas den lugar a anomalías sustanciales deben ser consistentes con el volumen de negocio de la entidad [STSJ de Valencia de 5 de diciembre de 1994 (*Normacef*) y del TSJ de Extremadura de 19 de junio de 1996 (JT 1996\884)].

¹⁴² Vide la STSJ de la Rioja de 12 de noviembre de 1996 (JT 1996\1596) donde se señala que a los efectos de la estimación indirecta la inspección debe utilizar todos los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto, entre los que se encuentran, evidentemente, la contabilidad y registros del sujeto pasivo en aquella parte de los mismos que la inspección considere veraz. En el mismo sentido las Resoluciones del TEAC de 11 de abril de 1996 (JT 1996\651) y de 27 de marzo de 1998 (JT 1998\727).

¹⁴³ GONZÁLEZ CAYUELA (1996, pág. 198) señala que incluso existiendo un informe sin salvedades, por no ser relevantes, se puede entender que existen anomalías sustanciales en la contabilidad a los efectos de la estimación indirecta.

¹⁴⁴ Así, FERNÁNDEZ LÓPEZ (1998, pág. 217) hace mención a que las técnicas o criterios generalmente aceptados a los efectos de que no pueda verificarse la contabilidad son los de auditoría.

¹⁴⁵ SÁNCHEZ PINO y MÁLVAREZ PASCUAL (2000, pág. 218) señalan que el criterio del 15 por 100 sólo debe aplicarse en el ámbito sancionador pero no es extensible a la estimación indirecta.

Por último, y con relación a la estimación indirecta, resta valorar la validez de las cuentas anuales auditadas en el caso de que los soportes documentales se hayan perdido. En efecto, cuando no existen los soportes documentales necesarios para poder verificar la contabilidad procede la aplicación de la estimación directa [SSAN de 28 de marzo de 1995 y de 20 de mayo de 1997 (ambas en *Normacef*)]. En este caso, lo que cabe cuestionar es si, ese material se ha destruido [art. 64.1(d) del RGIT], podría acudir a la estimación directa en el caso de que nos encontremos ante unas cuentas anuales depositadas, con la debida información en la memoria referente al Impuesto sobre Sociedades, y auditadas con un informe favorable o con salvedades que no afecten a la base imponible ¹⁴⁶. Entendemos que en este caso debe haber una presunción de veracidad de que lo contenido en dichas cuentas es cierto y procedería la aplicación de la estimación directa. Ahora bien, también estimamos que para dar por válido esas cuentas anuales la Inspección podría requerir, bajo la responsabilidad de la empresa auditada, al auditor para que le permitiese estudiar sus papeles de trabajo.

b. Valoración sobre si la contabilidad refleja «la verdadera situación patrimonial de la entidad» a los efectos de aplicar ciertos preceptos tributarios.

También en lo referente a valorar si la contabilidad refleja «*la verdadera situación patrimonial de la entidad*» a los efectos de tomar el valor de los activos y deudas en una entidad en lo referente tanto a la determinación de la parte a la que alcanza la exención por útiles de trabajo en el Impuesto sobre el Patrimonio (art. 6.2 RD 1704/1999) ¹⁴⁷ como en el régimen de transparencia fiscal [art. 75.1 (a) LIS] ¹⁴⁸, entendemos que si existe un informe del auditor sin salvedades o salvedades que no afecten al valor patrimonial de la empresa (por ejemplo, salvedades por falta de información en la memoria) debe estarse a lo declarado en la contabilidad. E igualmente debe afectar, aunque nada se diga en la norma sobre que la contabilidad refleje la verdadera situación patrimonial de la entidad, a la hora de determinar si el valor de los inmuebles situados en territorio nacional supone el 50 por 100 del activo de la empresa a la hora de aplicar el artículo 108.1 de la Ley del Mercado de Valores ¹⁴⁹.

¹⁴⁶ Vide, sobre el artículo 64.1 (d) del RGIT y la STS de 22 de enero de 1993 (*Normacef*) el estudio de LÓPEZ MOLINO (1998, págs. 217 y ss.).

¹⁴⁷ El artículo 6.2 del Real Decreto 1704/1999 señala que a los efectos de determinar el valor de la empresa señala que «*Tanto el valor de los activos como el de las deudas de la entidad, será el que se deduzca de su contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad...*».

¹⁴⁸ El artículo 75.1 (a) de la LIS señala que serán de transparencia fiscal aquellas entidades donde más de la mitad de su activo esté constituido por valores y las sociedades de mera tenencia de bienes. Establece este precepto que «*Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades empresariales o profesionales, será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad*».

¹⁴⁹ De acuerdo con la Resolución del TEAR de Cataluña de 27 de octubre de 1999 (*Normacef*) se señala que a los efectos de determinar si el activo de una entidad está formado en más de la mitad por inmuebles situados en territorio español los valores de comparación son los valores contables, y no los valores reales, en el momento de la transmisión, de tal manera que la Administración tributaria sólo puede limitarse a comprobar que los valores contabilizados se adecuan a dicha normativa. No obstante, esta solución no es pacata ya que también sería posible entender que el valor de los inmuebles no es el contable sino el real. Vide al respecto LÓPEZ ALDEA (2001, págs. 75 y 76).

También con relación al Impuesto sobre el Patrimonio el artículo 11 de la LIP establece que se acudirá al valor contable de la empresa, aunque corregido en función del valor de los bienes inmuebles valorados de acuerdo con el artículo 10 de la LIP, cuando la contabilidad se «ajuste a lo dispuesto en el Código de Comercio», matizando posteriormente que en «defecto de contabilidad» el método será distinto ¹⁵⁰. El problema en este caso es determinar qué se quiere reseñar con defecto de contabilidad. A mi entender, debe identificarse con el concepto de salvedad que afecte al valor patrimonial de la empresa ¹⁵¹. Es decir, basta que con que existiera una sola salvedad que tenga incidencia en el valor del patrimonio de la empresa para que la contabilidad no se llevase de acuerdo con el Código de Comercio ¹⁵².

c. Determinación del valor contable de las acciones como base mínima del precio de transmisión en el artículo 35.1(b) de la LIRPF.

En la transmisión de acciones no cotizadas en mercados secundarios se hace referencia como precio que hay que tomar en consideración, como mínimo, el valor teórico resultante de balance o bien el resultado de capitalizar al 20 por 100 el promedio de los resultados obtenidos en los tres ejercicios cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto [art. 35.1(b) de la LIRPF]. Se hace referencia, por tanto, a magnitudes contables. Lo que aquí cabe plantearse es si pueden tomarse dichos valores cuando exista un informe de auditoría donde se manifieste que las cuentas anuales no muestran la imagen fiel de la compañía ¹⁵³. Y viceversa, al ser magnitudes contables, entiendo que la Inspección no podría dar un valor distinto teórico o de los resultados por ser éste algo ajeno a las potestades Inspectoras cuando existe un informe de auditoría que corrobore la veracidad de dichos resultados ¹⁵⁴. Y en, último lugar, también cabe plantearse quién es el sujeto que podría dar

¹⁵⁰ Los bienes inmuebles se valorarán (art. 10 de la LIP) con el mayor valor de tres valores: el catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

¹⁵¹ GARCÍA NOVOA (1995, pág. 1.657) señala que a su juicio el defecto en la contabilidad al que se refiere el artículo 11 de la LIP se cumplirá con el mero hecho de que un bien no esté contabilizado correctamente, como un fallo en la determinación del valor de adquisición o amortizaciones por encima de la depreciación efectiva.

¹⁵² Sin embargo, y como veremos en *infra* aptdo 5(d), no todas las salvedades afectan al valor patrimonial de la entidad. Sería el caso, por ejemplo, de que una entidad no contabilizase un beneficio de 100 y una pérdida de 100 afectaría a la cuenta de pérdidas y ganancias en que se han infravalorado ingresos y gastos y supondría una salvedad por incumplimiento de principio contable. Sin embargo, el efecto neto en el balance sería nulo, de tal manera que no afectaría al valor patrimonial de la entidad.

¹⁵³ En este caso entendemos que la solución debe ser la misma que la que señalaremos para el caso del artículo 16 de la LIP [apdo 5 *infra* (d)]. En el caso de que exista una salvedad cuantificada la valoración del valor teórico o de los beneficios se debería corregir en dicha cuantía a estos efectos. El problema será cuando exista una salvedad o una opinión denegada por una limitación al alcance.

¹⁵⁴ Aunque en otro ámbito, a los efectos de determinar si las sanciones suponían más del 15 por 100 de los fondos propios de la entidad para aplicar la suspensión automática de la sanción hasta la entrada en vigor de la LDGC (art. 81.4 de la LGT), se da por bueno el valor del patrimonio neto dispuesto en la contabilidad cuando se adjuntaba el informe del auditor para determinar el mismo [Resoluciones de 30 de abril de 1996 (*Normacef*) y de 28 de febrero de 1996 (*Normacef*)].

una valoración en caso de que las cuentas anuales no presenten la imagen fiel de la entidad. Si fuera la propia Inspección entendemos que cabría la tasación pericial contradictoria por parte de los sujetos implicados.

d. El informe de auditoría y la valoración de empresas no cotizadas a los efectos del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

El único precepto que conocemos donde expresamente se anudan efectos jurídicos a los informes de auditoría es el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, donde se toma como valor de las participaciones de las entidades que no cotizan en bolsa el valor teórico de la participación en fondos propios siempre que exista un informe de auditoría que «*resultase favorable*». Este último inciso, el hecho de resultar favorable, fue introducido por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, ante la incertidumbre que anteriormente existía al exigirse como único requisito que el balance hubiera sido auditado ¹⁵⁵. En este caso, si bien entendemos que se pueda validar el valor teórico de una entidad cuando existe un informe favorable el problema es que un informe con cierto tipo de salvedades sería igualmente válido a los efectos de determinar dicho valor teórico y sin embargo se deja fuera. En efecto, las normas de auditoría permiten dar salvedades por causas que en nada afectan al valor de la entidad pero sí a otras circunstancias que impiden que se dé una opinión limpia o favorable ¹⁵⁶. Y, no sólo eso, sino que en aquellos casos donde las salvedades sí afectan al valor de la entidad éstas pueden estar cuantificadas en el propio informe (señalándose que los activos o pasivos están sobrevalorados o infravalorados en una cuantía) por lo que en dichos casos no parece descabellado que el valor teórico que se tome a los efectos del Impuesto sobre el Patrimonio sea el teórico del balance corregido en el importe de la salvedad detectada por el auditor ¹⁵⁷. Sin embargo, la Ley del Impuesto del Patrimonio en un ejercicio de simplificación ha identificado informe favorable con valoración correcta del patrimonio neto, lo cual es a nuestro parecer incorrecto. La razón parece que habría que buscarla en la necesidad de dar criterios ciertos de valoración –seguridad jurí-

¹⁵⁵ Señalaba MERINO JARA (1995, págs. 1.732-1.733) que ante el silencio legal no estaba claro si bastaba con el hecho de que la auditoría estuviera realizada o bien era necesario que no se incorporaran objeciones sustanciales al balance.

¹⁵⁶ Ejemplos de informes con salvedades que no tienen incidencia en la valoración de las entidades pueden ser la falta de información en la memoria, que no afecta al valor teórico de la entidad pero sí a los usuarios de las cuentas anuales en cuanto no disponen de toda la información para operar (NTA 3.7.5.b); O cuando se produce un cambio de criterio contable justificado (v.gr. de LIFO a coste medio) que sólo afecta a la comparabilidad de las cuentas anuales (NTA 3.7.15); O cuando se auditan por primera vez las cuentas anuales donde hay una limitación al alcance porque no se podrá determinar la razonabilidad del importe de las existencias iniciales ni del corte de operaciones al término del ejercicio anterior (NTA 3.9).

¹⁵⁷ En este sentido, la NTA de 27 de julio de 1992 sobre la elaboración del Informe Especial sobre Aumento de Capital con cargo a Reservas en el supuesto del artículo 157 del TRLSA establece que a los efectos de la valoración del Balance por parte de auditor, en aquellos casos donde el informe no fuera favorable la Sociedad puede pedir del auditor un informe que valore el importe de las salvedades y en aquellos casos donde las salvedades derivasen de incertidumbres o bien de limitaciones al alcance el auditor, en situaciones excepcionales y a los meros efectos del citado informe, podrán «*mencionar a título meramente orientativo el efecto máximo de tales incertidumbres o limitaciones de la siguiente forma: Pasivos: por la cuantía máxima identificable; Activos: por el total del valor neto contable del activo afectados*».

dica— frente a otro tipo de consideraciones que si bien se muestran más respetuosas con el principio de igualdad podrían resultar de una más difícil apreciación en cuanto pondrían al contribuyente en la tesitura de tener que valorar cuándo una salvedad afecta o no al valor neto contable de la entidad y en caso de que la salvedad estuviese cuantificada le supondría corregir el mismo en la citada cuantía. Sin embargo, antes hacíamos mención a que a los efectos de tomar el valor de los activos y deudas en una entidad tanto en lo referente en el IP (art. 6.2 del RD 1704/1999) como en el régimen de transparencia fiscal [art. 75.1 (a) de la LIS] la normativa determinaba que se estará a la contabilidad siempre que ésta refleje «*la verdadera situación patrimonial de la entidad*»; es decir, en la Ley de Auditoría el alcance es mayor en la medida en que su objeto no se limita a la imagen fiel del patrimonio sino también a «*la situación financiera de la empresa o entidad auditada, así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el período examinado*» (art. 1.2 de la LAC). De esta manera, entendemos que un informe con salvedades que afecten a cuestiones distintas de la situación patrimonial de la empresa es válido para extender sus efectos en ciertos ámbitos fiscales. Ahora bien, si esto es así, ¿por qué se requiere un informe limpio cuando se trata del valor de la empresa?

Dos cuestiones adicionales restan comentar con relación al artículo 16. La primera afecta a que se ha entendido por parte de la doctrina que el hecho de que la norma sólo haga mención al balance supone, interpretado literalmente, que no será necesario realizar la auditoría del resto de estados financieros (AA.VV., 1991, pág. 589). En este sentido, el artículo 8.2 del RAC establece la posibilidad de realizar una auditoría referida sólo al balance o a la cuenta de pérdidas y ganancias o a la memoria. Ahora bien, desde un punto de vista práctico de la auditoría, no se puede auditar el balance si no se audita también, aunque con menos alcance, la cuenta de pérdidas y ganancias, en la medida en que ésta, a su vez, es un componente de los fondos propios de la entidad.

La segunda cuestión hace referencia a la posibilidad de que la revisión de la entidad por parte de la Administración rectificando el valor del balance tenga o no prevalencia sobre el informe de auditor. En opinión de MERINO JARA (1995, pág. 1.733) el informe de auditoría no es vinculante para la Administración y, por tanto, en caso de cambio de valoración debe prevalecer la opinión administrativa. A nuestro parecer, en cambio, no es éste el procedimiento a seguir. En efecto, la auditoría se basa en el principio de importancia relativa y el hecho de que existan fallos, si éstos no son relevantes, no afecta al valor de la entidad. Desde esta perspectiva, si la Ley de Patrimonio expresamente remite a las normas de auditoría lo hace con todas las consecuencias, aceptando las limitaciones de la citada normativa. Por tanto, si se entiende que hay fallos en el valor teórico de la empresa y éstos no son importantes relativamente no ha lugar a la modificación. Cuestión distinta es si los fallos descubiertos son relevantes. En dicho caso la auditoría como tal sería incorrecta pero ¿puede decretar tal medida un Inspector de los Tributos? Entendemos que en esta tesitura si se quisiera corregir el valor debería darse cuenta al ICAC para que valorara si en la auditoría se ha cometido alguna infracción grave (falta de independencia, incumplimiento de normas...). Sólo en caso de que así fuera, el informe de auditoría quedaría desvirtuado. Pero en dicho caso, el procedimiento a seguir no es el de corregir el valor dado por el auditor con los ajustes encontrados, sino que el método de valoración sería el establecido para aquellos casos en que el informe no ha resultado favorable.

Pero, con independencia de las críticas técnicas que hemos realizado, entendemos en que dar por bueno el valor contable de una empresa cuando esté auditado con opinión favorable supone una declaración de principio del legislador tributario ¹⁵⁸. En efecto, a la vista del sistema tributario español donde en una multiplicidad de preceptos a los que estamos haciendo mención en este apartado exclusivamente se refiere a que la contabilidad sea correcta y se deja ese juicio a la Administración sin que en ningún caso se haga mención de los profesionales auditores, ¿cuál es la razón de que no se haya redactado el artículo 16 del LIP en el sentido de que se acudirá al valor teórico cuando la contabilidad refleje la verdadera situación patrimonial de la empresa, como sucede, por ejemplo, con el propio artículo 11 de la LIP? A nuestro parecer, mediante la remisión a la Auditoría de cuentas, se está reconociendo para todo el sistema tributario que es el auditor quien valora la contabilidad, incluso por encima de la propia Administración. A su vez, no se me escapa que la finalidad de este precepto puede estar en obligar indirectamente a auditarse a las entidades, como fin no fiscal, por entenderse que se trata de una práctica adecuada para el sistema mercantil y tributario ¹⁵⁹.

e. Acreditación de la situación financiera precaria a los efectos de la adopción de medidas cautelares, de la suspensión de la ejecución de actos administrativos y de la solicitud de aplazamientos y fraccionamientos.

En el caso de liquidación de actos tributarios con contenido económico la simple interposición del recurso en la vía administrativa aportando las garantías supone la suspensión del mismo (art. 30 de la LDGC). Sin embargo, cuando la ejecución del acto pudiera «causar perjuicios de imposible o difícil reparación» (*periculum in mora*) o bien será posible aportar garantías menos líquidas o bien será posible suspender sin prestar caución (art. 76.2 del RPREA). Ahora bien, cuando de actos tributarios se trata, nos encontramos ante el hecho de que ese perjuicio de carácter económico es fácilmente identificable [STS 1 de marzo de 2000 (*Normacef*)], de tal manera que el perjuicio que

¹⁵⁸ En este sentido no hay que olvidar que a los efectos de establecer el valor contable de una entidad con miras a determinar la provisión por depreciación de insolvencias los Tribunales han dado por bueno el valor de aquella cuando existen unas cuentas auditadas. Así, en la Resolución del TEAC 10 de septiembre de 1998 (*Normacef*) se conoce de la aplicabilidad o no de la dotación por depreciación de valores mobiliarios debido a que las plusvalías tácitas de la entidad en que se invirtió han desaparecido. A estos efectos, el tribunal se basa en el informe del auditor de la entidad para aseverar que dichas plusvalías existían a 31 de diciembre y, por tanto, para no proceder a la dotación por depreciación. De la misma manera, en la Resolución del TEAC de 31 de mayo de 1995 (*Normacef*), se da como buena la provisión por depreciación de valores mobiliarios porque existe un informe de un auditor en el que se determina cuál es el valor del patrimonio neto de la participada a final de año. En la Resolución del TEAC de 14 de enero de 2000 (*Normacef*), y a los efectos de determinar la dotación por depreciación de la cartera de valores, se da por válido el informe del auditor frente a la opinión de la Inspección al respecto. Finalmente, en la SAN de 18 de mayo de 2000 (*Normacef*) se acepta que el valor de una entidad, también a los efectos de la provisión por depreciación de valores es el determinado por el auditor.

¹⁵⁹ Esta obligación indirecta viene por el hecho de que el artículo 16.dos de la LIP establece que en el caso de que la entidad no esté auditada el valor de la empresa se determine por el mayor de tres valores; el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto. Pues bien, en caso de que la empresa sea muy rentable puede ser que la capitalización de los beneficios sea mucho mayor que el valor teórico e interés, por tanto, auditar, para poder acudir al valor teórico. No obstante, no hay que preterir que en muchos de los casos las empresas no cotizadas estarán exentas por mor de la exención de los útiles de trabajo del artículo 4.ocho de la LIP.

en cada caso debe demostrar el contribuyente será la incidencia en el ámbito financiero. En este sentido, el TS ha señalado en su Sentencia de 4 de octubre de 1996 (RJ 1996\7652) que estos perjuicios se producen cuando «desde la vertiente del patrimonio del administrado, que con esa ejecución puede ponerse en situación de inestabilidad»¹⁶⁰. Procedimentalmente se exige que sea el contribuyente el que pruebe la existencia de esos perjuicios y que adjunte la documentación que lo acredite (art. 76.3 del RPREA)¹⁶¹. Y es en este ámbito de la prueba donde entendemos que los auditores pueden desempeñar un papel preponderante. En efecto, ya sea en el informe de auditoría sobre las cuentas anuales, ya sea en un informe realizado *ad hoc*, serán éstos los que verifiquen que la entidad en cuestión pasa por problemas financieros donde la ejecución de la deuda pudiera producir una incidencia de imposible o difícil reparación¹⁶². De hecho, la NTA 1.5.3 señala que «el auditor de cuentas deberá prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le puedan hacer dudar de la continuidad de la actividad de la entidad y, si una vez analizados todos los factores importantes subsisten dudas importantes, mencionar tal incertidumbre en su informe». A estos efectos, la Resolución del ICAC de 31 de diciembre de 1993, sobre la Aplicación del Principio de Empresa en Funcionamiento, señala como factores que pueden suponer dudas para la continuidad de la empresa, entre otros: (i) suspensiones de pagos, (ii) resultados negativos y *cash-flow* negativo de forma continuada y de cuantía significativa, (iii) fondo de maniobra negativo persistente y de cuantía significativa, (iv) pérdidas de concesiones, licencias o patentes muy importantes, (v) reducción de pedidos o pérdida de alguno o algunos muy importantes, (vi) grandes inversiones en productos cuyo éxito comercial parece improbable, (vii) existencia de contratos a largo plazo no rentables, y (viii) contingencias por un importe muy significativo. De esta manera, cuando esas dudas se viertan en la Memoria y haya un informe favorable, o bien cuando esas dudas no se viertan (salvedad por falta de información), o aun reconociéndose son tan importantes que haya lugar a una salvedad (por incertidumbre) o incluso dé lugar a una opinión denegada entiendo que, en general, nos encontramos ante una situación financiera crítica donde la ejecución de una deuda tributaria importante puede dar lugar a que se produzcan perjuicios de imposible o difícil reparación.

Un caso parecido es el del fraccionamiento y aplazamiento de deudas tributarias. El RGR dispone la posibilidad de aplazar el pago cuando la situación financiera de la entidad les impida efectuar transitoriamente el pago de sus deudas (art. 48.1 del RGR). A estos efectos es preceptiva la caución, salvo que «el deudor carezca de medios suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar al mantenimiento de la capacidad productiva y el nivel de empleo de la actividad económica, o bien pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda

¹⁶⁰ CHICO DE LA CÁMARA (2001, pág. 239) señala que el TS ha justificado la prestación de garantías distintas al 75 del RPREA «en aquellos casos en que la ejecutividad inmediata del acto recurrido podría afectar a la capacidad productiva o al nivel de empleo de la actividad económica (STS de 30 de abril de 1991), cuando el recurrente se encontraba en una difícil situación económica que le impedía atender el pago de una importante cantidad que le reclamaba (Auto del TS de 30 de noviembre de 1987)». Igualmente recoge en la nota a pie 122 que el Auto del TS de 25 de mayo de 1992 acordó la suspensión en el que la ejecución del acto impediría al sujeto hacer frente a las obligaciones contraídas en un convenio celebrado con los acreedores.

¹⁶¹ Sobre la carga de la prueba en este ámbito y los problemas que la misma conlleva *vide* CHICO DE LA CÁMARA (2001, págs. 234-235).

¹⁶² En contra, la STSJ de Cantabria 17 de junio de 1998 (*Normacef*).

Pública» (art. 53.1 del RGR). Y, a los efectos de que la Administración pueda valorar dichas situaciones, las empresas han de aportar las cuentas anuales del último año y el informe de auditoría, si se quiere que se admita una garantía que no consista en el aval, o bien de los últimos tres años si se pretende la exención total o parcial de la garantía (art. 51.4 (c) y 51.5 (b) del RGR). A pesar de la discrecionalidad de la Administración a los efectos de conceder el aplazamiento o fraccionamiento, lo cierto es que de existir un informe de auditoría el peso del mismo debiera resultar definitivo si hubiera alguna mención referente a la situación financiera de la entidad ¹⁶³.

Con relación a la adopción de medidas cautelares tendentes a asegurar el cobro de la deuda tributaria (art. 128 de la LGT) uno de los casos donde podría valorarse que existen indicios racionales se pueda ver frustrado o gravemente dificultado puede tener su causa en el informe de auditoría cuando existen salvedades por incertidumbre de que la empresa pueda seguir en funcionamiento ¹⁶⁴.

f. Prueba de la existencia de ciertos hechos detrás de la contabilidad: (presunción de onerosidad, bases imponibles negativas generadas en períodos ya prescritos, etc.).

Cuestión diferente de las que hemos tratado es la referente a determinar cuál es el valor que debe tener la contabilidad en aquellos casos donde lo que se trate de verificar no es la contabilidad en sí, en su conjunto, sino determinados hechos o actos que hay detrás de la misma y donde la contabilidad juega un papel importante en la medida en que ésta se considere que refleja la realidad de las operaciones que hay detrás de la misma. En efecto, no hay que olvidar que en aquellos casos donde la contabilidad se lleve correctamente debe presumirse cierta con relación a los hechos que registra ¹⁶⁵. En este sentido advierte PITA GRANDAL (1998, pág. 234) que la contabilidad en sí misma puede servir como prueba suficiente, sin que sea necesaria ninguna justificación adicional, para acreditar la existencia de ciertos gastos y, además, como prueba definitiva en aquellos casos donde no

¹⁶³ Y el valor de la auditoría se demuestra por el hecho de que los Tribunales aducen que la parte no ha adjuntado el informe de auditoría para demostrar los problemas económico-financieros de la entidad [SAN de 18 de enero de 1996 (*Normacef*) y STSJ de Galicia de 28 de enero de 2000 (*Normacef*)]. O también para con base en el mismo afirmar que la situación de la empresa permite a la misma obtener las garantías necesarias [STSJ de Asturias de 4 de mayo de 1995 (JT 1995\826)].

¹⁶⁴ No hay que olvidar que la Resolución de 21 de mayo de 1999, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publican las directrices generales del Plan General de Control Tributario de 1999, de conformidad con la Resolución de 27 de octubre de 1998, de la Presidencia de la Agencia, hace mención en uno de sus apartados que a la hora de valorar cuándo un contribuyente presenta perfiles de riesgo recaudatorio se tomará en consideración, entre otros aspectos, «*la situación económica, financiera o patrimonial del contribuyente (situación de inactividad, patrimonio insuficiente, caída brusca en los niveles de facturación y rentabilidad, situaciones de insolvencia, etc.)*».

¹⁶⁵ Desde el punto de vista jurídico VICENT CHULIÁ (2000, pág. 64) denota que la declaración contable es una declaración de conocimiento o de verdad, obligatoria y dirigida a todos y que no recae sobre derechos disponibles, y por ellos es revocable y no tiene naturaleza confesoria. PASCUAL PEDREÑO (1996, pág. 64) señala, citando a OLIVA FERNÁNDEZ, que los libros contables sustentan una presunción de veracidad sobre lo que declaran pero esto no implica necesariamente considerar verdadero lo declarado. De esta manera, una contabilidad correctamente llevada ha de presumirse cierta y, por tanto, hacer prueba a favor del comerciante. Deberá demostrarse la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad, desvirtuar dicha contabilidad, para privarle de cualquier valor probatorio en favor del comerciante.

exista base documental a la que recurrir, como sucede en la presunción de onerosidad ¹⁶⁶. Ahora bien, en el caso de que la contabilidad esté auditada ese peso probatorio debe ser mayor que en los casos en que no exista tal auditoría, de tal manera que «una contabilidad auditada de acuerdo con lo previsto en la Ley debe ser tratada por los Tribunales como una prueba fehaciente de la realidad que en ella se refleja, sin tener que ser avalados los hechos allí plasmados por cualquier otro justificante» (MAGRANER, 1991, pág. 102) ¹⁶⁷. No hay que olvidar que el objeto de la auditoría es comprobar la veracidad de una determinada información ¹⁶⁸. Y desde esta perspectiva, la función de la contabilidad como prueba se ve incrementada por la presunción de certeza que parece debe adquirir con la existencia de un informe de auditoría ¹⁶⁹. Veamos algunos supuestos donde se puede aplicar dicha presunción.

- (i) La contabilidad correctamente determinada sirve para destruir la presunción de onerosidad recogida tanto en la LIRPF (ar. 6.3 de la LIRPF) como en la del Impuesto sobre Sociedades (art. 5 de la LIS). MERINO JARA (1997, pág. 476) denota, con gran apoyo jurisprudencial, que es prueba suficiente que se haya comprobado que la contabilidad reflejaba correctamente la imagen fiel del patrimonio, de su situación financiera y de sus resultados y que no resultara registrado pago alguno por intereses de préstamo. Desde dicha perspectiva, entendemos que la comprobación no debería ser la inspectora, sino en todo caso la auditora ¹⁷⁰.

¹⁶⁶ Señala esta autora (PITA GRANDAL, 1998, págs. 235 y 236) con relación al valor probatorio de la contabilidad que en aquellos casos donde no existe otro medio de prueba para constatar la realidad, como la presunción de onerosidad, sólo cabe acudir a la contabilidad. En el resto de casos, como ocurre con la justificación de los gastos, y al existir facturas o contratos, la Inspección puede exigir las mismas o bien, dando por buena la contabilidad con relación a lo que hay contabilizado, no hacerlo. En este segundo caso, la contabilidad es una prueba más a valorar por el juzgador con el resto.

¹⁶⁷ VINCET CHULÍA (1991, pág. 7.722) advierte que en aquellos casos donde las cuentas anuales se encuentren auditadas las mismas habrán de ser necesariamente veraces, en el sentido de que no incluirán hechos inexistentes en la realidad ni omitirán aquellos que realmente han existido. Para FERNÁNDEZ LÓPEZ (1998, pág. 210), las contabilidades auditadas deben tener una mayor dosis de certeza, un mayor valor probatorio, a los ojos de la Inspección que el resto de contabilidades, aunque a los efectos de las actuaciones de comprobación, señala que en absoluto sustituye a la labor comprobadora de la Inspección. De la misma opinión es LÓPEZ ALDEA (1994, pág. 67).

¹⁶⁸ Denota PETIT LAVALL (1994, pág. 347) que la comprobación auditora se realiza a tres niveles. (a) Un primer escalón de verificación típicamente formal. (b) Un segundo nivel de comprobación sustantiva, en el que se trata de determinar si los valores que se reflejan en las partidas contables corresponden a la realidad y comprobar que no existen elementos del patrimonio social que no han tenido el adecuado registro contable. (c) Por último determinar si, por un lado, se han producido incumplimientos de la legislación vigente y, por otro, si la contabilidad prevé suficientemente los posibles riesgos del negocio.

¹⁶⁹ En opinión de MAGRANER (1991, pág. 102) las contabilidades auditadas deben gozar de presunción de certeza. En contra, MERINO JARA (1995, pág. 1.733, nota a pie 16) advierte que no comparte ese criterio porque en ningún sitio se señala de modo expreso que la contabilidad auditada se presume cierta. También en contra se postula PEÑA GARBÍN (1999, pág. 203).

¹⁷⁰ Los tribunales aceptan la validez de la contabilidad y de la falta de retribución en aquellos casos donde existe un informe de auditoría que valida la contabilidad. En la STSJ de Cataluña de 7 de mayo de 1999 (JT 1999\1241) se advierte cómo el TEAR da por cierto en hecho de que no se pagaron intereses porque existe un certificado de un auditor de cuentas en ese sentido. *Vide* también STSJ de Cataluña de 30 de noviembre de 1990 (*Normacef*), STSJ de Murcia de 7 de junio de 1993 (JT 1993\808) y SAN de 20 de enero de 1998 (*Normacef*).

- (ii) Con relación a la acreditación de la fecha de un documento privado por parte de una empresa que transmita bienes que no sean de su tráfico normal, como pueden ser inmuebles, debe ser prueba suficiente para dar fe de la fecha del documento privado la existencia de una auditoría donde se encuentre contabilizado y verificada la baja del bien tanto en el balance como en la memoria. En efecto, el auditor debe verificar que efectivamente el activo ha causado baja y solicitará el título que acredite la misma. No hay que preterir en el ámbito fiscal y a los efectos de la interpretación del artículo 1.227 del CC las circunstancias allí enumeradas tienen título ejemplificativo y no son medios tasados (*vide* la STS de 24 de julio de 1999 y también y STSJ de Navarra de 7 de abril de 1999, ambas en *Normacef*).
- (iii) En aquellos casos en que se inspeccionen empresas con existencias o mercaderías el hecho de que el auditor haya estado presente en el conteo de existencias a final de año debe ser un dato fundamental a tomarse en consideración por los Inspectores, en la medida en que se trata de una verificación que se ha realizado en el momento oportuno ¹⁷¹. Es más, en auditoría el hecho de no haber estado presente implica automáticamente una salvedad al informe de auditoría por limitación al alcance. Por tanto, la opinión del auditor sobre el inventario debe tener un peso superior a cualquier intuición del Inspector ¹⁷².
- (iv) En relación con aquellos hechos donde el administrado trate de demostrar el mayor valor de ciertas partidas entendemos que cuando las mismas hayan sido examinadas por un auditor debe entenderse que reflejan la realidad de lo que ha sucedido. Sin embargo, a los efectos Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana el TS ha mantenido que no es prueba un informe de un auditor para demostrar la existencia de mejoras de carácter permanente en el terreno, afirmándose, entre otras razones, que no es suficiente en la medida en que el dictamen del auditor consiste en una apreciación estrictamente contable que no puede abarcar a la realidad de las obras a que puedan referirse los indicados asientos [SSTS de 22 de noviembre de 1993 (RJ 1993\8458), 26 de marzo de 1994 (RJ 1994\1965) y de 18 de julio de 1995 (RJ 1995\5829)] ¹⁷³. Esta valoración del TS no resulta, a nuestro parecer, acertada. El auditor se pronuncia sobre la imagen fiel de una empresa, lo que supone que los registros contables recogen lo que hay en la realidad. De hecho, las pruebas de auditoría no son sólo examinar los registros contables sino verificar físicamente lo que en los mismos se manifiesta. No hay que olvidar

¹⁷¹ Las existencias deben contarse al cierre del ejercicio porque no hay que olvidar que en las existencias está uno de los principales focos de fraude en el beneficio, en la medida en que cuanto mayores se digan que son las mercaderías a finales de año menores serán las ventas y, por tanto, los beneficios. En este sentido, es común que las empresas declaren que han vendido menos y, como contrapartida, aumenten ficticiamente las existencias. LÓPEZ ALDEA (1994, pág. 70) mantiene que si el auditor ha estado presente en la toma de inventario y ha aplicado un procedimiento muestral al cálculo de valoración no puede contraponer la Inspección, salvo que lo pruebe, que esos datos no son ciertos.

¹⁷² Así, en la STSJ de Murcia de 17 de abril de 1998 (*Normacef*) se da por buena la información del auditor respecto a la variación de existencias frente a la sostenida por parte del Inspector.

¹⁷³ Por su parte, en la STSJ de Madrid de 3 de febrero de 1999 (JT 1999\878) se conoce de un caso donde a los efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Construcción, Instalaciones y Obras los recurrentes aportan un informe del auditor basado en la contabilidad analítica, actividad de construcción y papeles correspondientes a la auditoría de las cuentas anuales. El tribunal no lo acepta en la medida en que no se aportan documentos efectivos sobre el coste de las obras. Es decir, no se justifica el menor coste con el solo informe del auditor.

que el propio TS ha señalado que la imagen fiel supone que la contabilidad cerrada en cada ejercicio refleje con claridad y exactitud la situación patrimonial de la empresa y que el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria se redacten de modo que con su lectura pueda obtenerse una representación exacta de la Compañía y del curso de sus negocios [Sentencia de 1 de julio de 1996 (RJ 1996\5545)]. Y volviendo al caso de autos, en caso de que se entienda que se ha incrementado el valor del terreno las cantidades invertidas deben aumentar el valor del terreno, y el terreno no es susceptible de amortización. En caso contrario, nos encontraríamos ante un gasto de ejercicio. De esta manera, entendemos que los asientos contables deben reflejar lo que realmente ocurrió en la realidad pues de otra manera el auditor hubiera puesto reparos a la contabilización.

- (v) También puede tener peso el informe de auditoría en aquellos casos donde se pretendan compensar bases impositivas negativas provenientes de los últimos 10 años donde haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación [art. 64(a) de la LGT]. De acuerdo con el artículo 23.5 de la LIS el contribuyente debe acreditar «*la cuantía y la procedencia de las bases impositivas cuya compensación pretenda*» mediante la exhibición de la contabilidad y oportunos soportes contables. La dicción del precepto ha enfrentado a la doctrina en la medida en que mientras que parte entiende que al haber prescrito el derecho de la Administración a liquidar su actuación se limita a una función de cotejo entre lo que se quiere compensar y lo que se registra en los soportes documentales (SANZ GADEA, 1999, pág. 15 y ss.)¹⁷⁴, mientras que para otros lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda de un ejercicio prescrito pero, sin embargo, no lo hace la potestad administrativa de comprobación que estaría sometida a una caducidad no regulada en la legislación tributaria¹⁷⁵. Esta última tesis parece que se ha acogido por el legislador en el artículo 24.1 de la Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, redacción dada por la Ley 55/1999 de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, donde se dispone que «*Si la suma algebraica a que se refiere el artículo anterior resultase negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos. A los solos efectos de determinar los importes compensables, la Administración tributaria podrá comprobar las declaraciones y liquidar las cuotas negativas correspondientes aunque haya transcurrido el plazo a que se refiere el artículo 64 de la Ley General Tributaria*».

¹⁷⁴ A favor de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria se muestran LÓPEZ SANTACRUZ (1996, pág. 414) y VILLARÓ (1999, pág. 955) y SANZ GADEA (1999, págs. 15 y ss.). Asimismo, la STS de 13 de marzo de 1999 (*Normacef*), donde se afirma que la posibilidad de comprobar las bases impositivas negativas de ejercicios ya prescritos iría en contra de las previsiones en materia de comprobación de pérdidas y donde el hecho de alargar a 10 años la posibilidad de revisar supondría que fuera «*arbitrario y contrario al principio de seguridad jurídica del artículo 9.º 3 de la Constitución Española*».

¹⁷⁵ A favor de esta tesis se muestra TRIGO (2000, págs. 20-21). También los tribunales habían reconocido esta posibilidad. Así, en la Sentencia de la AN de 11 de marzo de 1999 (*Normacef*) se señala que la comprobación de las declaraciones puede producirse en cualquier momento porque «*la actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación*». En el mismo sentido, las Resoluciones del TEAC de 22 de septiembre de 1999, de 7 de abril de 2000 y de 17 de noviembre de 2000 (todas en *Normacef*).

Ahora bien, con independencia de cuál sea la tesis que se adopte entendemos que el papel del auditor puede ser en ambos casos relevante. En efecto, quienes abogan por la no caducidad de la potestad de la Administración para comprobar el alcance del artículo 23.5 de la LIS se limita a aquellos casos donde el sujeto pasivo quiere compensar una base imponible negativa no declarada en su momento y que ahora se trata de hacer valer (TRIGO, 2000, pág. 23) ¹⁷⁶. Pues bien, tanto en este caso como cuando se entiende que las funciones de la Administración se limitan al cotejo consideramos que dicha acreditación puede resultar probada en caso de existir un informe de auditoría favorable de aquel ejercicio económico donde se recoja la existencia, por cualquier medio, de dicha base.

Y exactamente lo mismo sucede en aquellos casos en lo que se pretende es revisar no ejercicios prescritos sino soportes o documentos de ejercicios prescritos que tienen relevancia en ejercicios no prescritos (*v.gr.*, el valor del activo de un bien comprado pasados los 4 años de prescripción, o bien, deducciones pendientes de realizar en la cuota transcurridos los cuatro años preceptivos) ¹⁷⁷. En dicho caso se ha cuestionado si juega o no la prescripción porque no hay que olvidar que la obligación de conservación de la contabilidad y documentos fiscales no podrá exigirse una vez expirado el plazo de prescripción de la acción administrativa para hacer efectiva la deuda tributaria (art. 35.2 LGT) ¹⁷⁸. A mi juicio, un posible elemento de prueba que evitaría diversos problemas es dar por válidos los citados importes si los auditores ya lo hicieron en su día.

g. El auditor y la determinación del valor real de la empresa.

Distintos de los casos a los que hemos hecho mención, donde la auditoría opera como un elemento anterior a la comprobación, es el caso donde los auditores operan como peritos con relación a diversas cuestiones que tengan que ver de alguna manera con la contabilidad y en todas aquellas

¹⁷⁶ En este sentido el TEAC ya había declarado en su Resolución de 6 de septiembre de 1994 (*Normacef*) que de la normativa del Impuesto sobre Sociedades se deducían dos conclusiones: «Primera. Que no hacen ninguna referencia a que sea condición necesaria para la existencia de base imponible que el sujeto pasivo haya o no presentado declaración por el impuesto. Si no lo ha hecho, habrá incurrido en infracción que será sancionable en la forma que corresponda, pero ello no implica en absoluto que no exista base imponible. Segunda. Que si el ejercicio ha prescrito, la Administración no puede practicar en el beneficio contable los ajustes previstos en el Reglamento del Impuesto, con la consecuencia de que el beneficio contabilizado se transforma sin más en base imponible definitiva. Y en consecuencia, en caso de pérdidas, las contabilizadas en un ejercicio prescrito son las compensables en los cinco ejercicios inmediatos siguientes».

¹⁷⁷ Así, con relación a los activos de un bien comprado una vez transcurridos los 4 años de prescripción si el valor se hubiera aumentado ficticiamente dicho aumento tendría efecto en las amortizaciones en lo referente al importe de las mismas. Con relación a las deducciones pendientes de deducir en la cuota en el ámbito de la LIS que vayan más allá de cuatro años. Por ejemplo, los artículos 28.6 y 29. 4 de la LIS determinan que son siete años el plazo para deducir las cantidades correspondientes respectivamente a la deducción por doble imposición interna de dividendos y la internacional. El artículo 37 de la LIS, establece el plazo de cinco años para la deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades y las bonificaciones en el IS que estuvieran pendientes de deducir, excepción hecha de las deducciones para el fomento de nuevas tecnologías, cuyo plazo se aumenta a 10 años.

¹⁷⁸ Vide las opiniones al respecto de FERNÁNDEZ LÓPEZ (1998, págs. 211-213) y de GUÍO MONTERO (1999, págs. 442 y ss.). FALCÓN y TELLA (1998, pág. 31) advierte, con relación a los ajustes por operaciones vinculadas, que la prescripción implica la inmodificabilidad de los valores declarados incluso respecto a los ejercicios siguientes no prescritos, por ejemplo, a efectos de calcular la amortización en los ejercicios siguientes al de adquisición.

donde puedan aparecer como expertos independientes de acuerdo con la normativa mercantil (como sucede en la valoración de acciones). En este caso nos referimos a aquellos tributos donde se tome como base imponible el valor real de ciertos elementos que sean valorados por los auditores. Así, con relación al ISD el valor a tomar de las acciones es el real. ¿Cómo se determina el valor real? Desde luego, y a pesar de lo indeterminado del concepto, el propio Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas en su artículo 64 pfo. 1 determina que se «entenderá como valor real el que determine el auditor de cuentas de la sociedad»; y el auditor en su trabajo viene obligado por la Norma Técnica de 23 de octubre de 1991 sobre la elaboración del informe especial en los supuestos establecidos en los artículos 64, 147, 149 y 225 del TRLSA, preceptos todos ellos referidos al valor de las acciones ¹⁷⁹. Y, de la misma manera, parece que también el auditor debería tener la pericia suficiente en aquellos casos donde se haga mención al valor de mercado como valor a considerar de las acciones, como ocurre en el LIRPF o en la LIS a los efectos de escisiones, fusiones o absorción de sociedades [art. 35.1.e) de la LIRPF y art. 15.7 de la LIS] o en lo referente a las aportaciones no dinerarias [art. 35.1.d) de la LIRPF y art. 15.3 de la LIS] casos estos donde incluso la propia LSA requiere el informe de un experto independiente (arts. 38 y 236 de la LSA) y donde la valoración de dicho experto independiente es tomada en consideración por el Registrador Mercantil a los efectos de la inscripción (art. 133.2 del RRM) ¹⁸⁰. A estos supuestos habría que adir, por ejemplo, las permutas de acciones donde también se toma en consideración el valor de mercado de las acciones [art. 35.1.h) de la LIRPF y art. 15.3 de la LIS].

Y otro caso sería la valoración de acciones o empresas a los efectos de emplear dichos valores como garantía para suspender la ejecución del crédito tributario en el ámbito de las reclamaciones administrativas. Así, no hay que preterir que el artículo 76.2 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas establece la posibilidad de emplear garantías distintas a las enumeradas en el artículo 75 (aval, fianza o depósito) debiendo en este caso adjuntar una valoración de los bienes ofrecidos en garantía efectuada por empresas o profesionales especializados e independientes (art. 76.5). En caso de acciones, parece que el informe del auditor debe ser suficiente aval para dar por válido la veracidad del valor de la empresa y de sus acciones o participaciones. Ahora bien, en este caso surge el problema de determinar si en caso de que finalmente se estimasen las pretensiones del recurrente debería la Administración reembolsar el coste de la auditoría, al menos en parte. No hay que preterir que el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrolla parcialmente la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, establece el deber de reembolsar los gastos derivados de la tasación o valoración de los bienes ofrecidos en garantía a que se refiere el artículo 76.5 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas antes citado. En caso de que la auditoría se hiciera expresamente para dichos fines podría plantearse si se podría solicitar el reembolso. Ahora bien, si la entidad se auditase anualmente y ese informe se emplease para dar fe del valor de las acciones en ningún caso se podría proceder al

¹⁷⁹ Señala PERALES VISCASILLAS (2000, pág. 4), que en la valoración de acciones cabe presumir *prima facie* que los auditores han acertado en su informe debido tanto a su condición de terceros como a su condición de expertos analistas técnico-financieros.

¹⁸⁰ En contra, SANZ GADEA (1991, págs. 2.191 y 2.193) quien mantiene que los informes de los auditores sobre valoraciones carecen de relevancia fiscal, «pues de lo contrario sucedería que una potestad pública se ejercitaría por personas privadas».

reembolso en la medida en que la auditoría no es un gasto derivado de la tasación de las acciones sino un coste normal de la entidad que en este caso se utiliza para verificar la adecuación de la contabilidad a la realidad.

Otro caso de la importancia del valor de la opinión del auditor puede tener efectos en los procesos de concentración empresarial, no a la hora de determinar el valor real del patrimonio como expertos independientes (art. 236 del TRLSA), sino en lo referente a si está bien contabilizado o no el patrimonio en las nuevas sociedades o en la sociedad que absorbe a otra o parte de patrimonio, en caso de escisión, de otras. En efecto, el problema contable crítico que se presenta en las fusiones y escisiones de empresas trae causa de pronunciarse sobre si los elementos que se incorporan a las sociedades beneficiarias deben computarse a valor real, de mercado, que es el que se empleará para determinar el valor de canje ¹⁸¹, o bien por los valores contables que traen de las sociedades absorbidas o que se escinden ¹⁸². Y la solución lejos de ser puramente de técnica contable, tiene importancia a efectos fiscales. Imaginemos que una finca rústica que está contabilizada en una entidad por 10 millones de pesetas, cuyo valor de real es de 1.000 millones, y esa finca se va escindir del patrimonio de la empresa y se va a aportar a una sociedad beneficiaria. En dicho caso, de acuerdo con la normativa contable el bien ha de valorarse por 10 millones, coste histórico, y, por consiguiente, los fondos propios ascenderían sólo a 10 millones. La nueva sociedad también podía optar por valorar el bien contablemente por el valor real a los efectos de canje; es decir, por 1.000 millones. La discusión es importante, pues la normativa fiscal hace mención en ciertos preceptos al valor de la contabilidad para vincularle ciertos efectos fiscales. Así, en caso de vender la totalidad de la empresa, que coincide con la finca, el adquirente podría tener que tributar por ITP, al 7 por 100, en aquellos casos en que más del 50 por 100 del activo de la empresa esté constituido por inmuebles. Por el contrario si no se cumple ese requisito, la transmisión de las acciones estarían exentas. Así, el valorar la finca en 1.000 millones implicaría que la venta de las acciones tributen a 7 por 100. Por el contrario, si se valora en 10, basta hacer una ampliación de capital por 11 millones y vender posteriormente la empresa, no tributándose por ITP. Y el caso contrario estaría en las sociedades transparentes. Si la finca rústica se explota normalmente y se valora en 1.000 millones, se pueden introducir todos los

¹⁸¹ La posibilidad de valorar los activos por valor de mercado tiene un cierto grado de cobertura en las normas mercantiles y fiscales. El artículo 239.1 del TRLSA establece la posibilidad de modificar «las valoraciones contenidas en el último Balance en atención a las modificaciones importantes del valor real que no aparezcan en los asientos contables», lo que ha hecho entender la posibilidad de valorar por el valor real (vide SEQUEIRA, 1993, pág. 195). Además, el artículo 107.1(c) de la LIS establece el deber de informar en la memoria una «Relación de bienes adquiridos que se hayan incorporado a los libros de contabilidad por un valor diferente a aquel por el que figuraban en los de la entidad transmitente con anterioridad a la realización de la operación», lo que advierte la posibilidad de valorar contablemente por un valor distinto al coste histórico que tiene en la entidad transmitente. Y, de igual forma, no hay que olvidar que el propio artículo 15.1 de la LIS señala que las revalorizaciones contables voluntarias no tendrán efectos fiscales y, a su vez, el artículo 141 de la LIS establece la obligación de informar en la memoria de esas revalorizaciones contables que no hayan tenido efectos fiscales. De ambos artículos, se puede concluir si se aceptan las revalorizaciones contables.

¹⁸² Ésta es la opción escogida en el «Informe de la Comisión creada para la elaboración de Normas de Contabilidad aplicables a las Fusiones y Escisiones de Sociedades», publicado en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, núm. 14, 1993 y que el propio ICAC apoya en su contestación a la consulta núm. 2 publicada en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, núm. 34, 1998.

activos inmobiliarios o mobiliarios que se quiera, sin que la entidad fuera calificada de transparente fiscal, con los importantes efectos que tiene respecto a la exención del patrimonio (art. 4.8 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio) como en lo referente a la exención del 95 por 100 en caso de sucesión o donación de empresa (art. 20.2 y 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). Si se valora por 10 millones, es posible que la empresa pudiera ser calificada de transparencia con los consiguientes efectos negativos en el sistema impositivo. Lo que hay que cuestionarse es cuál es el papel de auditor en estos casos. Al no existir solución normativa al caso por la legislación contable cabe señalar si el auditor tiene algún papel al respecto o no. A nuestro entender, cuando el auditor entre a opinar si los principios contables adoptados reflejan o no la imagen fiel de la entidad, en el sentido en el que éste se manifieste debe ser suficiente para otorgar validez o invalidez contable y sus efectos en el sistema fiscal. En caso de que no exista auditoría, y ante la falta de autoridad de la Inspección de Hacienda para valorar cuestiones contables de esta índole, debe tener validez la opción contable tomada por la empresa en cuestión.

h. El auditor como perito en la jurisprudencia.

Desde una perspectiva más concreta, la opinión del auditor se puede emplear como una prueba adicional a los efectos de acreditar de ciertos gastos, deducciones, ingresos, etc. En estos casos el auditor no actúa como tal, sometido a la LAC. Por el contrario, se trata de un experto contable que verifica, debido a su especial pericia, la existencia de ciertos hechos actos o negocios. En el caso, por ejemplo, de la Sentencia de 23 de junio de 1999 del TSJ de Castilla y León (*Normacef*) donde a los efectos de probar la realidad de una serie de cantidades soportadas en IVA a los efectos de su deducción, el Tribunal advirtió que «para acreditar la realidad de las operaciones con derecho a deducción las partes se han sometido al dictamen del perito censor jurado-auditor de cuentas, del que resulta que el demandante tiene derecho a compensar por IVA-1989, en los ejercicios 1990 y 1991, la cantidad de 1.456.666, peritación no contradicha por la parte demandada». De igual forma en la STSJ de Murcia de 6 de octubre de 1993 (*Normacef*) con miras a solicitar una rectificación de una declaración de IVA, se dan como válidos los libros Registros de Facturas recibidas y emitidas, para reconocer una mayor devolución, porque un Auditor ha cotejado que dichos libros son fiel reflejo de las facturas emitidas y recibidas por la entidad. Y en la STSJ de la Rioja de 14 de julio de 2000 (*Normacef*), a los efectos de probar que no había existido un afloramiento de activos ocultos y sí un préstamo, se acepta la opinión de un auditor, nombrado por insaculación, de que había existido un préstamo frente a la presunción mantenida por la Administración ¹⁸³.

¹⁸³ El TS en su Sentencia de 21 de octubre de 1998 (RJ 1998\8389), y a los efectos de determinar si se cumplían los requisitos formales para gozar de la libertad de amortización da por bueno el informe de los auditores para probar la contabilización separada de los activos acogidos a la libertad de amortización. Por su parte, la SAP de Barcelona de 19 de febrero de 1993 (*Normacef*) toma como buenos las valoraciones de un auditor de cuentas a los efectos de determinar si la cuota tributaria defraudada es superior a 5 millones de pesetas. *Vide* también en la Sentencia del Juzgado de lo Penal de 28 de septiembre de 1990 (*Normacef*). Otros ámbitos en los que se utiliza la pericia del auditor es con relación a la indemnización de daños y perjuicios. Así, a los efectos de determinar la existencias de daños y que éstos son consecuencia de la inconstitucionalidad de una norma que estableció como gravamen complementario una tasa sobre el juego (Ley 5/1990) y que supuso la existencia de unos gastos que no se pudieron repercutir a los consumidores finales se recu-

De esta manera cuando se trata de aspectos contables e incluso fiscales es común acudir a un auditor como perito en la materia para realizar diversos tipos de pruebas incluso por parte de la Administración pública ¹⁸⁴. Ahora bien, cuando el auditor actúe como mero experto contable no sometido a la LAC su declaración, a no ser que se nombre por insaculación, deberá considerarse una prueba de parte y no de un perito independiente.

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV., (1991), *Las nuevas Leyes del Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio*, Arthur Andersen, Madrid.
- AGÜALLO AVILÉS, A., (1994), *El Contribuyente Frente a los Planes de Inspección*, Marcial Pons, Madrid.
- ALBI IBÁÑEZ, E., y GARCÍA ARIZNAVARRETA, J. L., (1997), *Sistema fiscal español*, 12.ª edición, Ariel, Barcelona.
- ALONSO AYALA, M., (1998), «Tratamiento de contingencias fiscales en el informe de auditoría», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 41.
- ARANA GONDRA, F. J., (1995), *Ley de auditoría de cuentas*, Edersa, Madrid.
- ARIAS VELASCO, J., (1995), «Los informes de auditoría y el secreto profesional (Resolución del TEAC de 5 de octubre de 1994)», Informe 27/95 de la Asociación Española de Asesores Fiscales.
- ARIAS VELASCO, J., (2000), «La Administración tributaria española: una reforma necesaria», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, núm. 213.
- ARNAU ZOROA, F., (1998), «Auditoría tributaria: aprovisionamientos. Otros gastos de explotación», *Crónica Tributaria*, núm. 87.

rió a los informes de los auditores [Vide las SSTS de 29 de febrero de 2000 (RJ 2000\2730) y de 15 de julio de 2000 (RJ 2000\7423)]. Por su parte, la AN, en Sentencia de 31 de marzo de 1999 (RJCA 1999\3899), aunque en este caso nada tiene que ver con impuestos, se recurre al informe de un auditor a los efectos de determinar el daño sufrido como consecuencia del mal funcionamiento de los servicios públicos.

¹⁸⁴ En la Sentencia de la AP de Baleares de 13 de enero de 2000 (ARP 2000\155) sobre un delito fiscal por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, el propio abogado del Estado solicita como prueba el examen de la contabilidad por un auditor a los efectos de determinar el importe de las facturas no declaradas ni contabilizadas. En la Sentencia del TS de 6 de marzo de 1999 (JT 1999\1983) se conoce de una concesión para el abastecimiento del servicio de aguas en el Mar Menor. Se trata de ver si se suben las tarifas con base en el principio de equilibrio financiero, debido a que es necesario que las tarifas sean suficientes para que el servicio se autofinancie. El Ayuntamiento se opone a la subida debido a que de acuerdo con el informe del auditor, que analizó la información que le había provisto el Ayuntamiento pero no pudo revisar la sociedad, ya que ésta se negó, la gestión de la empresa es desordenada y se aplican fondos a finalidades que nada tienen que ver con la concesión. De esta manera, el hecho de que hay déficit de explotación no justifica el aumento de la tarifa porque ese déficit es debido a una mala gestión.

- AULT, H. J. *et al.*, (1997), *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, Kluwer Law International, Boston.
- BAILEY, P. L., (1999), *Miller GAAS Guide*, Harcourt Brace & Company, San Diego.
- BARNICKOL, K. R., ROSS, A. J., SCHOWALTER, R. O y WALTERS, M. J., (1985), «Cooperation among management, the auditor and attorneys is vital», *Journal of Accountancy*, vol. 159, junio.
- BARTHOLOMEW, J. A., (1983), «Auditor-client work-product privilege with respect to tax accrual file: the *Arthur Young* case», *Saint Louis University Law Journal*, v. 27, abril.
- BEHN, B. K., y PANY, K., (1995), «Limitations of Lawyers' letters», *Journal of Accountancy*, vol. 179.
- BITTKER, B. I y LOKKEN, L, (1999), *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, Warren, Gorham y Lamont, Boston.
- BLASCO LANG, J. J., (1990), «Las cuentas anuales y su control», en AA.VV., *El nuevo Derecho de sociedades y su incidencia tributaria*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.
- BUCHOLZ, D. L y MORAGLIO, J. F., (1984), «IRS access to auditors'workpapers: The supreme court decision», *Journal of Accountancy*, vol. 158, septiembre.
- BURGESON, K. P., (1982), «IRS access to tax accrual workpapers: Legal considerations and policy concerns», *Fordham Law Review*, Diciembre.
- CABAL GARCÍA, E., (2000), «La efectividad comunicativa del informe de auditoría medida a través de su impacto en el mercado bursátil», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núms. 209-210.
- CAPLIN, M. M., «Should the Service be Permitted to Reach Accountants' Tax Accrual Workpapers?», *Journal of Taxation*, núm 194.
- CARTER, J. G., (1982), «Protecting the auditor's work product from the IRS», *Duke Law Journal*, junio.
- CASANEGRA, M., SILVANI, C., y HOLLAND, H., (1991), «The Audit of VAT», en TAIT, A. A., *Value Added Tax: Administrative and Policy Issues*, International Monetary Fund, 1991.
- CAUSEY, D. Y., y CAUSEY, S. A., (1999), *Duties and Liabilities of public accountants*, (6.ª edición), Accountant's Press, Starkville.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., (2001), «La aplicación del principio de *fumus boni iuris*: una propuesta para la resolución de los conflictos en los expedientes de suspensión de ejecución de deudas tributarias», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 215.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., (1997), «Impuesto sobre Sociedades», en AA.VV., *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Marcial Pons, Madrid.
- CORNELL, F. G., (1990) «Guidelines to Tax Practice Second», 43 *The Tax Lawyer* 297, winter.
- DAVENPORT, Ch., (1988), *Tax accounting methods. Characteristics, Adoptions, Changes*, Commerce Clearing House Inc., Chicago.

- DÍAZ, I. (1996), «Base Imponible», en AA.VV., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, Ciss, Valencia.
- DÍEZ-OCHOA Y AZAGRA, J. M., (1990), «El secreto profesional del auditor y el deber de información a los órganos de la Inspección de los Tributos», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 86.
- FALCÓN Y TELLA, R., (1996), «La relativa libertad del empresario para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: en torno al art. 148 de la LIS», *Quincena Fiscal*, núm. 8.
- FALCÓN Y TELLA, R., (1998), «El régimen de las operaciones vinculadas, análisis del artículo 16 de la Ley 43/1995 y de su desarrollo reglamentario», *Impuestos*, núm. 24.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., (1998), *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, Marcial Pons, Madrid.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, C., (1997), *El auditor de cuentas*, Marcial Pons-UNED.
- FERREL, R. A., (1984), «Internal Revenue Service Accessibility to auditors' Tax Accrual Workpapers», *The Georgetown Law Review*, vol. 72.
- GARBIS, M. J. y RUBIN, R. B., (1984), «Implications of the Sup. Ct.'s holding of no accountant's privilege in Arthur Young», *Journal of Accountancy*, vol. 60, núm. 6, junio.
- GARCÍA MORENO, V. A., (1999), *La base imponible del Impuesto sobre Sociedades*, Tecnos, Madrid.
- GARCÍA NOVOA, C., (1995) «Actividades empresariales y profesionales», en AA.VV., *Comentarios a la LIRPF y a la LIP. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona.
- GAY SALUDAS (2000), J. M., «La creatividad contable y la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades», en AA.VV., *El asesor fiscal ante el nuevo siglo*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.
- GERZTMAN, S., (1988), *Federal Tax Accounting*, Warren, Gorham & Lamont, Boston.
- GONZÁLEZ CAYUELA, M. C., (1996), «Algunas reflexiones sobre la importancia del resultado contable en el cálculo de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades», *Gaceta Fiscal*, núm. 143.
- GOTA LOSADA, A., (1995), «La base Imponible», en AA.VV., *Manuales del Nuevo Impuesto sobre Sociedades*, Expansión, Madrid.
- GRAETZ, M. J. y SCHENK, D. H., (1995), *Federal Income Taxation. Principles and Policies*, (3.ª edición), The Foundation Press Inc., Westbury.
- GUÍO MONTERO, F., (1999), *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, (5.ª edición), Lex Nova, Valladolid.
- GUTTMAN, G., (1994), «What is an Audit?», *Tax Notes*, vol. 65, Diciembre.
- HABER, R. H., (1994), *Litigation contingencies: what auditors need to know, what lawyers are willing to provide and what gets reported*, Rensselaer Polytechnic Institute, New York.
- HALPERIN, D., (1986), «Interest in Disguise: Taxing the «Time Value of Money», *The Yale Law Journal*, núm. 95.
- HANSON, R. E y BRONW, W. J. (1981), «CPAS' Workpaper: The IRS Zeros In», *Journal of Accountancy*, julio.

- HASSELLDINE, J., (1993), «How do Revenue Audits Affect taxpayer Compliance?», *IBFD Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 47 núm. 7-8.
- HERNÁNDEZ LÓPEZ, C., (2000), «El auditor de cuentas ante el fraude fiscal. Presente y futuro», *Temas Tributarios de Actualidad*, noviembre.
- HERRERA MOLINA, P. M., (1998), *Capacidad económica y sistema fiscal*, Fundación Oriol-Urquijo – Marcial Pons, Madrid.
- HERWITZ, D. R., y BARRETT, M. J., (1997), *Accounting for Lawyers. Materials*, (2.ª edición), Foundation Press, New York.
- HISHINUMA, T., (1997), *A Dilema for Managers: Increase Disclosed Profit or Save on Tax*, International Tax Program, Cambridge.
- ILLESCAS ORTIZ, R. (1993), *Auditoría, aprobación, depósito y publicidad de las cuentas anuales*, en AA.VV., *Comentario al Régimen Legal de las Sociedades Mercantiles*, Tomo VIII, Volumen II, Civitas, Madrid.
- JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., (1998), «Requerimientos de obtención de información: un nuevo paso atrás en la comprensión del requisito de «individualización» y en análisis de la transcendencia tributaria», *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas y Jurisprudencia)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 188.
- KAUFMAN, A. I., (1976), *Problems in professional responsibility*, Little, Brown & Co, Boston.
- KLINE, S. L., (1984), «United States v. Arthur Young & Co: Judicial death Knell for auditors' privilege and suggested congressional resurrection», *Cornell Law Review*, Marzo.
- LÓPEZ ALDEA, A., «Criterios de aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 217.
- LÓPEZ ALDEA, J., (1994), «Incidencia fiscal del informe de auditoría», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 25.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J., (2000), *La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*, Edersa, Madrid.
- LÓPEZ MOLINO, A. M., (1998), *Régimen Jurídico de la Prueba en la Aplicación de los Tributos*, Aranzadi, Pamplona.
- LÓPEZ SANTACRUZ, J. A. (1996), «Compensación bases impositivas negativas», en AA.VV., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, Ciss, Valencia.
- MAGILL, F. J., (1985), «The accountant-client work product privilege: United States v. Arthur Young & Co», *Tax Lawyer*, winter.
- MAGRANER MORENO, F., (1991), «La contabilidad como medio de prueba en Derecho Tributario», *Tribuna Fiscal*, núm. 10-11.
- MALVÁREZ PASCUAL, L. A., y MARTÍN ZAMORA, P., (1998), *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen general*, Ed. Estudios Financieros, Madrid.
- MANCINO, J., (1997), «The auditor and the fraud», *Journal of Accountancy*, vol. 183.

- MAPLES, L., (1993), «Judicial Resistance to the IRS's Growing Power with the Clear Reflection Standard», *Tax Executive*, jul/ago.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A., (2000), «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 107.
- MARTÍN ZAMORA, M. P., (2000), «La incertidumbre en la empresa: su análisis contable», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 205.
- Memoria de la Administración Tributaria de 1998* (www.minhac.es).
- MCDANIEL, P. R., AULT, H. J., MCMAHON, M. J., SIMMONS, D. L., (1998), *Federal Income Taxation. Cases and Material*, (4.ª edición), Foundation Press, New York.
- MELDMAN, R. E. y SIDEMAN, R. J., (1998), *Federal Taxation. Practice and Procedures*, (5.ª edición), CCH, Chicago.
- MERINO JARA, I., (1995), «Valores representativos de participaciones en fondos propios de entidades, que no coticen en mercado organizados», en AA.VV., *Comentarios a la LIRPF y a la LIP. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona.
- MERINO JARA, I., (1997), «Gestión del Impuesto», AA.VV., *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*, Lex Nova, Valladolid.
- MORGAN, P. T., (1999), *Tax Procedure and Tax Fraud in a Nutshell*, (2.ª edición), West Group, St. Paul.
- MUNDSTOCK, G., (1999), *A Finance Approach to Accounting for Lawyers*, Foundation Press, New York.
- MUÑOZ BAÑOS, C., (1996), «La Auditoría de Cuentas y la Inspección de los Tributos», *Impuestos*, tomo I.
- MUOIO, R. A., (1994), «An independent auditor's suit for wrongful discharge», *Albany Law School*.
- NATH, R. G., (1981), «Internal Revenue Services summonses for "sensitive" accountants' papers», *Vanderbilt University School of Law*, noviembre.
- NAVAS VÁZQUEZ (1997), «La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 6
- NICHOLSON, R. W., *et al.*, (1999), *Basic Accounting for Lawyers*, (5.ª edición), ALI-ABA, USA.
- PACHECO CAÑETE, M., (2000), *Régimen Legal de la Auditoría de Cuentas y Responsabilidades de los Auditores*, Consejo Económico y Social, Madrid.
- PANTALEÓN, F., (1996), *La responsabilidad civil de los auditores: extensión, limitación, prescripción*, Civitas, Madrid.
- PASCUAL PEDREÑO, E., (1996), *El impuesto sobre Sociedades y Contabilidad*, Lex Nova, Valladolid.
- PEÑA GARBÍN, J. M., (1999), *La Inspección de Hacienda (Problemas y soluciones)*, Praxis, Barcelona.
- PERALES VISCASILLAS, M. P., (2000), «Valoración de acciones y participaciones por el auditor: una perspectiva jurídica (y II)», *La Ley*, núm. 5145.

- PETIT LAVALL, M. V., (1994), *Régimen jurídico de la auditoría de cuentas*, ICAC, Madrid.
- PITA GRANDAL, A. M., *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- PLOTKIN, D. G., (1984), «The supreme Court's «resolution» of the tax accrual workpapers controversy», *Cardozo Law Review*, Summer, vol. 5.
- RAGHUNANDAN, K., GRIMLUND, R. A., y SCHEPANSKI, A., (1991), «Auditor Evaluation of loss contingencies», *Contemporary Accounting Research*.
- RAMALLO MASSANET, J., (1997), «Las nuevas reglas de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades», en AA.VV., *Presente y Futuro de la Imposición Directa en España*, Lex Nova, Valladolid.
- RAMÍREZ ACUÑA, L. F., (1992a), Comentario al artículo de MOYA, R., y SANTIAGO, J. D., «Information Technology: Strategy of the Spanish Tax Administration», en BIRD, R. M., y CASANEGRA, M., *Improving Tax Administration in Developing Countries*, International Monetary Fund.
- RAMÍREZ ACUÑA, L. F., (1992b), «Privatization of Tax Administration», en BIRD, R. M., y CASANEGRA, M., *Improving Tax Administration in Developing Countries*, International Monetary Fund.
- RUIZ GARCÍA, J. R., (1988), *Secreto bancario y Hacienda Pública*, Civitas, Madrid.
- SACCO, R. J. y GOLDBERG, M. J., (1985), «Diferences in Timing of Financial and Tax Deductions Widened by Deficit Reduction Act», *Taxation for Accountants*, vol. 43, núm. 4.
- SAINT PIERRE, K. E., (1981), *Auditor Risk and Legal Responsibility*, Umi Research Press, Michigan.
- SALTZMAN, M. I., (1999), *IRS Practice and Procedure*, Warren, Gorham & Lamont, Boston.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J., (1999), «Planes de Inspección», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ed. Estudios Financieros, Madrid.
- SÁNCHEZ PINO, A. J., y MÁLVAREZ PASCUAL, L. A., (2000), *La estimación indirecta en el Ámbito de la Gestión Tributaria*, Aranzadi, Pamplona.
- SANZ GADEA, E. (1991), *Impuesto sobre Sociedades. (Comentarios y casos prácticos)*, 3.ª edición, Ed. Estudios Financieros, Madrid.
- SANZ GADEA, E. (1999), «Compensación de bases imponibles negativas», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 192.
- SEQUEIRA MARTÍN, A., (1993), en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas. Tomo VII, Transformación, Fusión y Escisión*, Edersa, Madrid.
- SESMA SÁNCHEZ, B., (2001), *La Obtención de Información Tributaria*, Aranzadi, Pamplona.
- SILVANI, C., y BEAR, K., (1997), *Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines*, Working Paper of the International Monetary Fund.

- SLEMROD, J., y YITZHAKI, S., (1995), «The cost of Taxation and the Marginal Cost of Funds», *International Monetary Fund working paper*.
- TANZI, V., y SHOME, P., (1994), «A primer on Tax Evasion», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 48, núm. 6-7.
- TERKPER, S. E., (1992), *Improving the Accountancy Content of Tax Reform in Developing Countries*, International Tax Program, Cambridge.
- TERKPER, S. E., (1996), *The Design and Implementation of Tax Audits*, International Tax Program, Cambridge.
- TRIGO Y SIERRA, F., (2000), «El ejercicio de la potestad comprobadora de la Administración con relación a las bases imponibles negativas del Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 17.
- VILLARÓ, M., (1998), en LAORDEN, J. y ARQUES, J., *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*, Cuatrecasas Abogados-Civitas, Madrid.
- VICENT CHULIÁ, F., (1997), «Aspectos Jurídico-Mercantiles de la Base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades», *Revista General del Derecho*, núms. 628-629.
- VICENT CHULIÁ, F., (2000) «Disposiciones generales, balance cuenta de pérdidas y ganancias», en AA.VV., *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles*, Tomo VIII, *Las cuentas anuales de la sociedad anónima*, Vol I, Civitas, Madrid.
- WOLFMAN, B., (1999), «Written Remarks» in the *Third open Hearing of Commission on Multidisciplinary Practice* (www.abanet.org/cpr/wolfman1.html).
- WOLFMAN, B., HOLDEN, J. P., HARRIS, K. L., (1996), *Standards of Tax Practice*, Little & Brown, Boston.
- YOUNG, M. R., (1996), «The Liability of corporate officials to their outside auditor for financial statement fraud», *Fordham Law Review*, núm. 64.

