

ESTUDIOS

INCIDENCIA FISCAL DEL INFORME DE AUDITORIA^(*)

Javier LOPEZ ALDEA

Economista

Miembro de la AEDAF

Sumario

1. LA AUDITORIA COMO PRUEBA
 2. TIPO DE PRUEBA
 3. LA PERICIAL AUDITORIA Y SU DIFERENCIA CON OTRAS FIGURAS
 4. DEL TRABAJO DEL AUDITOR
 5. DEL TRABAJO DE LA INSPECCION TRIBUTARIA
 6. INCIDENCIAS DEL INFORME DE AUDITORIA
EN EL INFORME DE LA INSPECCION TRIBUTARIA
 7. A MODO DE CONCLUSION
- ANEXO: IMPORTANCIA RELATIVA

^(*) Extracto de la conferencia pronunciada en las XVII jornadas andaluzas de estudios fiscales, Marbella 23/9/93, organizado por el Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Málaga.

ESTUDIOS

1. LA AUDITORIA COMO PRUEBA

La Ley de Auditoría de Cuentas define como **auditoría** la actividad de revisión y verificación de documentos contables que tiene como fin la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros (art. 1.1 LAC).

La **auditoría de las cuentas anuales** es una auditoría cuyo fin consiste en dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera, así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el período examinado, todo ello de acuerdo con el Código de Comercio y demás legislación que le sea aplicable (art. 1.2 LAC).

De esta definición son destacables dos aspectos plenamente diferenciables contenidos en el concepto de auditoría, **la auditoría como medio o actividad y la auditoría como resultado** o fruto de la valoración psicológica que sobre lo anterior realiza el auditor a efecto de obtener una opinión determinada.

La auditoría en su acepción de medio o de actividad, la auditoría que se encuadra en la exigencia general de la **ejecución del trabajo** según unas Normas Técnicas de Auditoría, recae sobre un **objeto** determinado, del cual se pretende obtener la evidencia necesaria y suficiente o convicción del auditor estando constituido dicho objeto no por las transacciones u operaciones en si, resumidas e informadas en los estados contables, las cuales son o no son, sino por **las afirmaciones que se contienen en dichos estados contables**.

Por ejemplo, si figura el saldo de caja en el balance, por importe de 20.000 pesetas, esto significa que del conjunto de entradas y salidas, queda un saldo de 20.000 unidades monetarias; pero además afirma no sólo que **existen** 20.000 unidades monetarias, sino que son **propiedad** de la empresa; también afirma que **exactamente** son 20.000 unidades monetarias; y que han sido adecuadamente **valoradas**, además de que no existe **restricción** alguna a su uso.

La auditoría tiene como finalidad lograr la convicción del auditor respecto a las afirmaciones contenidas en los estados contables, no residiendo dicha convicción en términos de certeza absoluta, sino únicamente de probabilidad; se trata de un juicio de probabilidad, de mayor o menor acercamiento entre la afirmación y los hechos registrados, y en tanto estos hechos no son conocidos y son hechos pasados, la probabilidad ha de ser medida en términos de verosimilitud, habida cuenta de que de acuerdo con las leyes de la lógica humana y las máximas de la experiencia se suele aceptar en la vida como verdadero aquello que se corresponde con el uso habitual de las cosas y a su decurso natural.

La auditoría como actividad debe eliminar la arbitrariedad del auditor y por lo tanto mediante la ejecución del trabajo debe sujetarse a una Norma Técnica de Auditoría.

La auditoría como actividad debe ser el fundamento de la opinión del auditor, es decir, debe ser, la motivación de la opinión; por ello la opinión no será vulgar sino técnica.

La auditoría como resultado es la conclusión obtenida por el auditor, fruto de la valoración de la evidencia obtenida, conclusión obtenida, mediante un proceso psicológico o interno, del auditor.

Todo lo expuesto nos lleva a la conclusión que la definición de **auditoría coincide** con la definición de **prueba** en Derecho en cuanto que es sinónimo de comprobación y verificación. Para V. Gimeno Sendra "prueba es aquella **actividad** de carácter procesal cuya **finalidad** consiste en **lograr la convicción** del Juez o tribunal acerca de la **exactitud** de las **afirmaciones** de hecho operadas por las partes en el proceso."

2. TIPO DE PRUEBA

El informe de auditoría es una prueba pericial, porque el auditor emite una declaración de conocimiento o verdad sobre las afirmaciones contenidas en los datos comprobados, y además, dicha opinión es una opinión no vinculante. Como dictamen deberá respetar el nivel de profesionalidad propio de estos trabajos, es decir, haber respetado las Normas Técnicas de Auditoría, y será **susceptible de contradicámenes** y por lo tanto de **libre valoración de los jueces o tribunales**.

Se dice que el informe de auditoría es de libre valoración, porque a la hora de formarse su juicio el juez, no debe tener otro límite que **los hechos probados en el juicio**, los cuales ha de apreciar y fundamentar en el fallo con arreglo a las normas de la **experiencia** y de la **lógica**.

En tanto el legislador no ha incluido el **informe de auditoría** en la **tarifa** o serie de reglas, mediante las cuales debe **aceptar determinadas afirmaciones** o **discriminar otras**, el informe de auditoría como **prueba pericial** está incurso en la apreciación conforme a las reglas de la **sana crítica**, lo que significa **emitir un juicio razonado, que debe indicar por qué motivos se acepta o se rechaza, en todo o en parte, una opinión expuesta**.

El fundamento de la prueba legal o tasada, de la que no forma parte el informe de auditoría, consiste en la sustitución del juez por el legislador en el que éste señala a aquél, de un lado, un número tasado de medios probatorios, con arreglo a los cuales las partes deben persuadir al juez y le establece de otro, un computo de reglas para la valoración de los mismos, y que a decir de Gimeno Sendra, tienen su fundamento actual en la **certeza o seguridad del tráfico jurídico**, en la existencia de actos o negocios jurídicos que, por haber sido **intervenidos por funcionario público**, adquieren un determinado valor preprocesal.

El legislador no ha incluido el informe de auditor (como por ejemplo hace con los documentos públicos art. 1218 CC) y por lo tanto, está incurso dentro de la **prueba pericial** regulada en los artículos 609 y 632 de la L.E.C. **que aún formando parte de la prueba legal, constituyen precisamente la excepción a dicho sistema**, por los que se le ordena las aprecie conforme a las **reglas de la sana crítica**.

La sana crítica, como verdadera regla de valoración probatoria, presenta dos aspectos o facetas en los que no se suele reparar: una de permisión y otra de restricción. Ofrece una faceta de permisión en el sentido de que el órgano jurisdiccional está liberado de aceptar forzosa y necesariamente el resultado material que arroje una prueba testifical o pericial. Presenta una faceta de restricción porque el órgano, aunque liberado del resultado material de la prueba, tampoco es absolutamente libre en su apreciación; por el contrario, está sometido a estas limitaciones:

ESTUDIOS

- 1ª Ha de valorar la prueba de manera efectiva, esto es, debe ponderar expresa y separadamente, y así habrá de exteriorizarse en la sentencia, la prueba gobernada por la sana crítica.
- 2ª El órgano jurisdiccional, en su tarea valorativa, ha de considerar las circunstancias específicas que, para el medio de prueba en concreto, expresamente señala la Ley.
- 3ª La valoración que se verifique ha de ser en todo caso ajustada a la lógica, ya que mal puede reputarse crítica sana aquélla que resulte manifiestamente ilógica y absurda. (Brocá- Majada)

3. LA PERICIAL AUDITORA Y SU DIFERENCIA CON OTRAS FIGURAS

La auditoría es prueba pericial y no un **laudo arbitral** por cuanto que las partes no confían al auditor la solución contenciosa de la diferencia.

La auditoría no es una **transacción** porque las partes no renuncian a una parte concreta de su pretensión, asumiendo la solución transaccional.

La auditoría no es una **conciliación** porque en ésta la solución propuesta sólo obliga a las partes si se adhieren a ella.

La auditoría tampoco es un **arbitrador** o intervención de tercero en la complementación de un negocio jurídico, puesto que esta figura excluye la diferencia jurídica.

4. DEL TRABAJO DEL AUDITOR

a) Introducción

No se puede esperar que los auditores aporten una seguridad absoluta sobre la fiabilidad de la información contenida en los Estados Financieros.

Cada entidad auditada realiza cientos, miles de operaciones y revisar todas es económicamente prohibitivo. En su lugar se considera en la actualidad que una muestra bien escogida es una prueba fiable.

A pesar de la base técnica y de su formato altamente estructurado, una auditoría requiere tomar una cierta cantidad de decisiones. Debido a que una auditoría es más un muestreo de transacciones que una revisión total, los juicios entran en juego desde el principio al diseñar el **campo a auditar**.

Decidir dónde dirigir una auditoría -seleccionar los hechos y/o transacciones que deben ser revisados- constituye los parámetros del proyecto y sirven como guía o anteproyecto para todas las actividades subsiguientes.

La auditoría moderna se basa en reglas, leyes y teorías propias y un objetivo clave a la hora de establecer el campo de la auditoría es el concepto de **materialidad o importancia relativa**. El cálculo de la materialidad se efectúa aplicando la **Guía de Auditoría número 16**

del Registro General de Auditores (R.E.G.A.) del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales de España que acompañamos como anexo.

Porque **ninguna auditoría es igual** y, esto no significa que cada auditoría tenga que ser diferente, las auditorías deben aportar un determinado y específico grado de fiabilidad. Este grado de fiabilidad es consecuencia directa de la cuantificación del importe que se considere material a la hora de la planificación de cada auditoría

La materialidad es la esencia de la auditoría moderna. Sin materialidad se puede hablar de revisión sin precisión en cuanto al grado de fiabilidad que contiene la información financiera.

El auditor debe de partir del **grado de fiabilidad** que requieren los usuarios de la información y, en base a éllo debe planificar y programar su trabajo.

La fiabilidad se expresa en un tanto por ciento que indica que de cada cien veces que se hubiere realizado la revisión, el resultado de ésta hubiere sido también ese número de veces. Por ejemplo, si la fiabilidad de la información contenida en un documento la fijamos en un 96%, esto quiere decir, que de cada 100 veces que hiciéramos la revisión, 96 veces la información sería la que consta en el documento.

La **opinión técnica** emitida por el auditor debe contener un **grado de fiabilidad** y como complementario de ése un grado de riesgo de equivocación en la revisión. Si tomamos el ejemplo anterior, el riesgo de revisión sería $100 - 96 = 4\%$

Se entiende por opinión técnica sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, la que se deduce de una planificación y ejecución de los trabajos de auditoría dirigida a formarse y soportar una opinión sobre todos aquellos aspectos de las cuentas anuales que afectan *significativamente* a la imagen fiel que las mismas deben presentar y no sobre todos y cada uno de sus conceptos o partidas de las cuentas anuales individualmente considerados, dado que ello requeriría un alcance del trabajo sustancialmente mayor, que no es el objeto de una auditoría.

b) Planificación

El trabajo que realiza el auditor tiene un **alcance**, es decir, el auditor debe planificar sobre la base de qué tipo de procedimientos va a usar, sobre qué muestra operará y cuándo ejecutará su trabajo.

En la construcción de un edificio, un elemento importante es conocer el número de alturas a elevar y el número de pisos de garaje.

Es cierto que los maestros albañiles del siglo XIX edificaban con la suficiente resistencia. Hoy los arquitectos hacen lo mismo, con unos muros, que parecen más frágiles que los robustos muros de Mampostería, pero que son mucho más resistentes.

Antes y ahora se ha partido a la hora de acometer una obra, de una adecuada planificación. No es concebible una obra sin un cálculo de resistencias, de manera que el edificio pueda derrumbarse por no resistir el peso. Terminada la obra se impone revisar su resis-

ESTUDIOS

cia y, las grietas son síntomas de irregularidad, no obstante, existen algunas grietas, la mayoría, que no representan peligro real de ruina y, las mínimas, por lo contrario, si lo representan.

Interesa conocer el porque de la grietas, cuya respuesta es simple, dado que son consecuencia de la falta de resistencia de la edificación. También se plantea otro problema consistente en el momento en que aparecen las grietas. Supongamos que haya que esperar dos años e incluso más en que aparezcan y lo que es peor;

¿qué ocurre si cuando aparece el síntoma el edificio se derrumba?

Cambiando de tercio, tomemos la salud humana. Existen síntomas que evidencian trastornos en el funcionamiento normal del cuerpo. Para evitar males mayores, las personas se someten a revisiones que les permiten prevenir futuras enfermedades.

Estas revisiones suelen ser generales, pero se centran en ciertos órganos candidatos a sufrir dichos trastornos. Se planifica los posibles síntomas a revisar y, en base a ellos, se conducirá la fase de mantenimiento o tratamiento.

No es concebible llegar al médico y que este con un simple vistazo nos haga un chequeo exhaustivo, a lo más podrá dar una seguridad negativa, en el sentido de que al no tener mala cara no se da la presencia de síntomas corrientes de enfermedad.

Revisar el edificio no requiere forzosamente esperar a que aparezca las grietas, así mismo tampoco es necesario esperar a que aparezca el dolor para solicitar un chequeo sobre el estado de la salud.

Realizar una revisión antes de que aparezca el síntoma -grietas, dolor-, requiere de una detallada **planificación**, puesto que no debe derruirse el edificio para analizar el hormigón, ni extirpar el corazón para comprobar su correcto funcionamiento.

Exige la realización de este trabajo de revisión tanto la utilización de técnicas o métodos de obtención de evidencia, bien sea sobre la resistencia de los materiales o del funcionamiento de un órgano, como de la aplicación restringida o limitada a los elementos a comprobar, es decir una muestra de hormigón -no se puede derruir la casa para analizar todo el hormigón- y una prueba sobre el órgano -teniendo en cuenta que no puede ser extraído ya que puede representar la muerte del paciente, esto es lo que en auditoría se conoce como extensión y naturaleza de los procedimientos de revisión aplicados en dicha materia.

Si asimilamos construcción a contabilidad y auditoría a revisión podemos concluir que no hace falta reconstruir toda la contabilidad para opinar sobre la fiabilidad de la información que transmite la contabilidad mediante unos instrumentos llamado Estados Financieros.

En base a esto, el auditor cuando planifica su trabajo se hace tres preguntas:

- 1) Qué tipos de procedimientos usará, es lo que se conoce como **naturaleza**.
- 2) Sobre qué muestra operará, se conoce como **extensión** o amplitud.
- 3) Cuándo ejecutará su trabajo, indica la **oportunidad** o momento de realización.

La diferencia entre auditoría completa y revisión limitada, estriba no en la extensión de la muestra, sino en la naturaleza, es decir, el tipo de procedimientos utilizados sobre la muestra.

c) Pruebas en auditoría

El auditor de cuentas utiliza para realizar su trabajo un conjunto de herramientas, que se denominan *técnicas de auditoría*.

Estas herramientas son métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para emitir su opinión.

Dado que procedimiento significa método de ejecutar alguna cosa, la agrupación de las distintas técnicas de auditoría para aplicarlas al estudio particular de una cuenta u operación, se denomina *procedimiento de auditoría*.

Sería conveniente determinar los procedimientos de auditoría, en el sentido de decidir qué técnica o técnicas de auditoría deberían formar parte, con carácter general, de un procedimiento de auditoría.

El auditor de cuentas, generalmente, no puede obtener toda la información que necesita, mediante la aplicación de un solo procedimiento de auditoría, sino que debe examinar cada partida u conjunto de hechos, mediante la aplicación simultánea u sucesiva de varios procedimientos de auditoría.

Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad, y en general, los detalles de operación en los negocios, hacen difícil establecer sistemas rígidos de procedimientos de auditoría para el examen de los Documentos Contables.

La experiencia y el criterio del auditor decidirá, las técnicas que deben integrar un procedimiento de auditoría, en el caso particular.

Cuando se aplican o ejecutan los procedimientos de auditoría, se dice que se está realizando una *prueba de auditoría*.

En auditoría se usa el término "prueba" en diferentes contextos y con frecuencia se usa en forma indistinta con "procedimiento de auditoría".

El concepto de "prueba" en Derecho se define como justificación de la verdad en un juicio, hecha por los medios que autoriza y reconoce por eficaces de la Ley. En auditoría significa la obtención de *evidencia* o certeza moral que fundamente su opinión.

5. DEL TRABAJO DE LA INSPECCION TRIBUTARIA

a) Introducción

La inspección tributaria carece de unas Normas Técnicas que regulen las formas de **ejecución del trabajo**. Por el contrario, las normas sobre emisión de **sus informes** (actas, informes, diligencias) están reguladas en la L.G.T. y en el R.I.T.

Deducimos de lo expuesto que la inspección tributaria carece de la posibilidad de fijar un **grado de fiabilidad**.

Al carecer del grado de fiabilidad por la falta de una norma (unidad de medida) **materialidad, la planificación** y consiguientemente el **alcance del trabajo** quedan al criterio del actuuario.

ESTUDIOS

b) Planificación

Como acabamos de exponer, la inspección tributaria decidirá según su criterio personal, cuando planifique, sobre qué tipos de procedimientos va a usar, sobre qué muestra operará y cuándo ejecutará su trabajo.

La oportunidad le vendrá dada por el **plan de inspección**, con lo que la inspección tributaria desperdicia oportunidades de ejecución de procedimientos y debe recurrir a procedimientos alternativos (no presencia física anual toma inventarios).

c) Pruebas en el proceso inspector

En nuestra opinión los métodos de obtención de evidencia o técnicas de auditoría, son los mismos los que usan la inspección tributaria, que los que usan los auditores.

6. INCIDENCIAS DEL INFORME DE AUDITORIA EN EL INFORME DE LA INSPECCION TRIBUTARIA

a) Impuesto sobre sociedades

Según el artículo 36 del R.I.S. la B.I. en estimación directa se determina, como regla general, en función de los **ingresos** y de los **gastos**.

Todos los ingresos y gastos se han de computar por sus **valores contables**, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la **verdadera situación patrimonial de la entidad**.

A éstos efectos, se consideran valores contables los que resulten de la aplicación de los **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados** y de los **criterios y reglas del R.I.S.**

El predominio de la norma fiscal sobre la norma contable, provoca desajustes entre el resultado contable y el resultado fiscal, que deben ser corregidos mediante AJUSTES EXTRA-CONTABLES.

El Sujeto Pasivo formula unas declaraciones que según el artículo 116 L.G.T. gozan de la "presunción de certeza".

La inspección tributaria puede **examinar la contabilidad** principal y auxiliar, libros, facturas, correspondencia, documentos y justificantes, incluidos programas y archivos informáticos. Deben aportársele cuantos documentos y antecedentes sean precisos para probar los hechos y circunstancias consignados en las **declaraciones** (art. 142 L.G.T., 36 y 37 R.G.I.).

Si la declaración se presume cierta y la inspección verifica dichas declaraciones, en el supuesto de que concluya que no son veraces, deberá de motivar dicha conclusión. Es evidente que la carga de la prueba corresponde a quien propugna la facultad de impugnación.

Si la inspección tributaria está conforme con la declaración, salvo en supuestos específicos -cuando la B.I. negativa resulta mayor que la declarada-, no se producirá impugnación. Sólo en el supuesto de que exista **disconformidad**, y ésta se produce porque **así lo**

expresa la inspección, entonces se abre la vía de la impugnación por parte del sujeto declarante.

Naturalmente no es lo mismo una **declaración** del sujeto pasivo no contrastada previamente por un auditor que aquella que, lleva el marchamo de veracidad que supone el informe de auditoría.

Cierto que, de toda la declaración, sólo una variable, la de partida, ha pasado el tamiz de la verificación, es decir, el **resultado contable**. No obstante es la variable más importante y además la opinión del auditor se manifiesta sobre la verdadera (imagen fiel) de la situación patrimonial, por lo que **valida** el cómputo de los ingresos y de los gastos por sus valores contables.

Exclusivamente **por el añadido de credibilidad y/o de fiabilidad que aporta a la información contable, el informe de auditoría puede incidir en la inspección tributaria**, que no en la forma de desarrollar su trabajo, por lo que seguidamente se expondrá.

Téngase presente que la L.A.C. no es aplicable al trabajo de la I.T. ni a la forma de informe, según dispone la D.A. 3ª de la L.A.C. "La presente ley no será de aplicación a las actividades de revisión y verificación de documentos contables, ni a la emisión de los correspondientes informes, **que se realicen por órganos de la Administración pública** en el ejercicio de sus competencias que continuarán rigiéndose por su legislación específica.

b) Impuesto sobre el patrimonio

La ley 19/1991 del **Impuesto sobre el patrimonio** en su artículo 16 referente a la valoración de valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, no negociados en mercados organizados, cuando se trate de **acciones y participaciones** cuya negociación no esté admitida en mercados organizados, el valor a considerar está determinado por una **circunstancia objetiva**, cual es el hecho de que la entidad haya sido o no sometida a **auditoría**. El valor de las acciones y/o participaciones será el **valor teórico** resultante del último balance aprobado y sometido de manera obligatoria o voluntaria a auditoría. Esto es lo que se puede denominar **confianza legal**.

c) Vinculación

La inspección tributaria no queda vinculada por el informe de auditoría, como tampoco queda vinculado por las afirmaciones que contienen las declaraciones tributarias. No obstante y al igual que ocurre con las declaraciones que gozan de la presunción de veracidad, si se pretende desdecir la opinión del auditor, ésta deberá ser demostrada por la inspección. ¿Cómo? mediante el ejercicio de sus competencias según su legislación específica. -L.G.T, R.G.I-, pero sin olvidar que el informe de auditoría es prueba, en el sentido de ser una actividad de revisión y verificación de documentos contables que tiene como fin la emisión de un informe que puede tener efectos frente a terceros, entre otros la Hacienda pública.

Existen dos circunstancias que inciden en lo expuesto y que es conveniente matizar. La primera, lo dicho sobre la confianza legal regulada en la Ley del Impuesto sobre el patrimonio y

ESTUDIOS

que habiendo sido regulado no puede ser discutida por imperativo legal, pero sólo para este Impuesto y la segunda el concepto de materialidad usado en la auditoría y que afecta básicamente al I.S. y al I.V.A.

d) Limitaciones

Al igual que al elaborar la información contable es necesario tener en cuenta las tres limitaciones existentes en cuanto a su obtención y/o tratamiento, es decir, la relación **coste/beneficio**, la **importancia relativa** y el **principio conservador de prudencia**, estas limitaciones también hay que tenerlas en cuenta cuando se pretenda anteponer ante la inspección tributaria; por haberse examinado dicha información por un auditor.

La **relación coste/beneficio** significa que, reunir, procesar y preparar información contable cuesta dinero. La información debe ser recolectada y revelada sólo cuando los beneficios derivados de su uso son mayores que el costo de generarla.

La **importancia relativa** requiere que las partidas de un importe final no necesitan ser registrado en estricto acuerdo con la teoría contable y los aspectos de menor importancia o irrelevantes no necesitan informarse con detalle.

La **prudencia** requiere un tratamiento de los riesgos y las incertidumbres que hace que se seleccionen procedimientos que dan como resultado medidas más pequeñas de los recursos o de los ingresos.

La relación coste/beneficio y la importancia relativa o materialidad usada en la auditoría debe ser conocida por la inspección tributaria, si se pretende que sirva como elemento de marchamo de veracidad del resultado contable que a su vez sirve de base para el cálculo del resultado fiscal.

No es igual una auditoría que aporte un 80% de seguridad sobre si reflejar la imagen fiel del patrimonio que otra que presente un 99% de fiabilidad.

El problema es que la revisión realizada por la Inspección tributaria, generalmente no usa el concepto de materialidad y entonces dependerá del juicio del actuario y el resultado final del trabajo, del grado de seguridad alcanzado.

Por este motivo tanto el auditor como el inspector deben fijar qué grado de seguridad han logrado, porque de lo contrario es difícil poder comparar cuál de los dos trabajos es más preciso.

7. A MODO DE CONCLUSION

No es objeto del presente trabajo el estudio de la prueba desde una perspectiva jurídica, cuestión ésta que fue abordada en nuestro trabajo "clave constitucional de la prueba en la actividad inspectora" publicado en el número 10 de ésta revista, pág 41 a 60.

En aquél trabajo se abordaban tres preguntas:

- a) Cuando la inspección cita a un contribuyente para comprobación de su situación fiscal, lo primero que debe plantearse el contribuyente es la **legalidad en cuanto a la**

pretensión de la inspección en la colaboración de dicho contribuyente, en el aporte de datos, información, etc, para llevar a cabo la comprobación.

- b) Iniciada la inspección y previa entrega de la documentación requerida, ¿Cuál es la forma idónea de llevar a cabo la inspección? Es decir, **qué es probar, a quién corresponde probar y, en caso de falta de prueba, qué consecuencias se derivarán?**
- c) ¿Cuál es el valor y la eficacia de las afirmaciones vertidas por la inspección? Es decir ¿Debe considerarse en orden a la veracidad o certeza, los hechos sancionados, como una simple denuncia, o por el contrario, son **susceptibles de valorarse como pruebas** por los tribunales ordinarios?

En este trabajo nos hemos planteado los siguientes temas:

- 1º ¿Qué **significado** tiene el **informe de auditoría** como prueba?
- 2º ¿Qué **conexión** tiene el informe de auditoría y el informe inspector?
- 3º ¿Tiene fundamento la "**Importancia relativa**" en el ámbito fiscal?
- 4º ¿Son diferentes los **métodos de obtención de evidencia** usados por auditores e inspectores?
- 5º ¿Qué incidencias tiene en el ámbito fiscal los hallazgos de los auditores sobre?
 - Limitaciones al alcance
 - Incertidumbres
 - Incumplimientos P.C.G.A.
 - Errores P.C.G.A.

y que intentamos concluir de la siguiente manera:

- 1º El informe de auditoría es una prueba pericial, que se incardina como uno de los medios de prueba regulado tanto en el artículo 1215 C.C. como en el 578.5 L.E.C.

Lo específico de la pericia auditora es la aportación al proceso de lo que se denominan **máximas de experiencia especificadas** o, con la terminología legal, **conocimientos científicos, artísticos o prácticos**.

- 2º El informe de auditoría da fiabilidad sobre la magnitud más importante para el cálculo de la Base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades.

Es el instrumento base para el cálculo del valor teórico en el Impuesto sobre el Patrimonio, tratándose de valoración de acciones y/o participaciones que no cotizan en mercados organizados.

Con respecto a otros tributos y en tanto exista información en las Cuentas Anuales, que les afecten, la auditoría aporta fiabilidad a éstas magnitudes.

- 3º La **planificación del trabajo** debería de partir de un nivel de materialidad, común para cualquier auditor e inspector, estos niveles están fijados para el auditor, pero no para el inspector.

ESTUDIOS

Dado que tanto en auditoría como en la inspección se **muestrea** para comprobar, debería de admitirse el **nivel de precisión** del auditor, aceptándose éste por la inspección tributaria.

Bien es cierto que **al no existir regulación** sobre esta materia, **que vincule a la inspección tributaria**, pero también es verdad que en la práctica la inspección tributaria no revisa todas y cada una de las operaciones, no obstante cualquier importe que descubre lo califica en su propuesta o informe denominado acta de inspección.

Dado que el auditor proyecta los errores para compararlos con el error tolerable y determinar si existe o no salvedad o salvedades, tal y como hemos analizado anteriormente, resultaría ilógico no admitir como fiable el informe de auditoría por el hecho de que existan **errores que incluso proyectados no son relevantes**.

Existe además los impedimentos legales del artículo 13 y 14 de la LAC, referentes al **secreto del auditor** y la **prohibición de acceso a la documentación** de la auditoría de cuentas, por no existir autorización en la ley para su acceso a la inspección tributaria.

No obstante la inspección tributaria conoce por la simple lectura del informe de auditoría cual es la **banda de materialidad usada**, dado que al existir una NTA que regula esta cuestión, si el auditor no excepciona en el párrafo de alcance, significa que ha aplicado dicha norma en la cual se contiene la información aludida.

El alcance en la realización del trabajo, está impregnado de la materialidad en la planificación, debe permitir calcular la muestra, los procedimientos de revisión y la oportunidad.

La oportunidad en la ejecución de ciertas pruebas está limitada a favor de la labor auditora, en un área tan importante como existencias y el corte de operaciones.

Por esta razón si el auditor ha estado presente en la **toma de inventarios** y además ha aplicado un procedimiento muestral al **cálculo de valoración**, no puede contraponer la inspección tributaria, seis años después, que no era correcto, salvo, y muy difícil lo tiene, que lo demuestre.

4° Los **métodos de obtención de evidencia** no tienen por que ser diferentes los usados por auditores e inspectores tributarios.

5° ¿Qué incidencias tiene en el ámbito fiscal los hallazgos de los auditores sobre:

- a) **Limitaciones al alcance**
- b) **Incertidumbre**
- c) **Incumplimientos P.C.G.A.**
- d) **Errores P.C.G.A.**

a) **Incidencia de las limitaciones al alcance**

En nuestra opinión las limitaciones al alcance deben interpretarse como un **indicio racional de anomalía** que afecta a la cuenta o al epígrafe donde no se ha podido trabajar.

Aplicar la teoría del efecto máximo, desde el punto de vista fiscal, podría resultar en un absurdo. Esta teoría está regulada en la NTA correspondiente al informe especial sobre aumento de capital sobre con cargo a reservas (artículo 157 del TRLSA) e indica **“sin embargo, el auditor podría encontrarse en ocasiones excepcionales, en las cuales, a los exclusivos efectos de la emisión del presente informe podrá 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 valor neto contable del activo afectado”

Decimos que podría ser absurdo porque esto significa en el caso de no haber presencia de la toma de existencias, sin más, valorarlas en cero pesetas. Con ello el coste de ventas sería mayor y el resultado menor, ¡vaya negocio para la hacienda pública!

Creemos que podría solicitarse cuando se presenta la declaración del Impuesto sobre Sociedades el Informe de Auditoría y, al igual que hace la C.N.M.V., no admitir dichas cuentas anuales.

La Inspección Tributaria podría tomar las medidas oportunas para realizar inmediatamente procedimientos alternativos.

b) Incidencia por incertidumbre

Estos hechos son menos problemáticos, dado que antes de haber transcurrido el período de prescripción, generalmente, ya han quedado resueltos. No obstante podría utilizarse el mismo criterio que en las limitaciones al alcance.

c) Incidencias por incumplimientos

Al estar cuantificadas, estos importes deberían generar una propuesta de regularización. La técnica de la prueba preconstituída podría ir al caso.

d) Incidencias de los errores

Dado que corregir significa el pasar de un P.C.N.G.A. a otro P.C.G.A., la influencia según represente gasto o ingreso debe de seguir las normas generales sobre calificación o imputación reguladas en la D.T. 7ª del R.D. 1.643/1990 de 20 de diciembre.

ESTUDIOS

ANEXO

IMPORTANCIA RELATIVA

1. OBJETO DE ESTA NORMA

- 1.1. El concepto de importancia relativa o significativa es inherente al trabajo del auditor de cuentas, quien ha de tenerlo presente, conforme requieran las Normas Técnicas, tanto durante las etapas de planificación y realización del trabajo como de preparación de su informe.
- 1.2. El objeto de esta Norma es establecer unas bases que ayuden al auditor a planificar y evaluar el efecto que sobre su informe pueden tener las incidencias que, en su caso, resulten de sus comprobaciones.

2. Introducción

- 2.1. Una auditoría culmina con la emisión de una opinión sobre si las cuentas auditadas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, situación financiera, resultados de operaciones y recursos obtenidos y aplicados por la entidad auditada, así como si aquéllas contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.
- 2.2. La emisión de una opinión favorable por el auditor supone que las cuentas anuales están, en todos sus aspectos significativos, libres de errores u omisiones importantes. El auditor no tiene obligación de examinar todas y cada una de las transacciones realizadas por la entidad auditada. Por tanto es necesario recurrir al concepto de importancia relativa para determinar el alcance del trabajo a realizar por el auditor y para evaluar el efecto de las distintas circunstancias que pudieran incidir en su informe.
- 2.3. En España, la "Importancia Relativa" es un principio contable de aplicación obligatoria y es un concepto que está presente en cualquier tratado o pronunciamiento profesional tanto relativo a la contabilidad como a la auditoría.

El Real Decreto 1.643/1.990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, se refiere a principio de importancia relativa desde el punto de vista contable en los siguientes términos:

"Podrá admitirse la no aplicación estricta de alguno de los principios contables, siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa"

- 2.4. La importancia relativa desde el punto de vista contable se refiere, por tanto, a aquellos aspectos que, bien individualmente, o en su conjunto, son importantes para la presentación adecuada de la información financiera.

Debe tenerse en cuenta que una gran parte de la información financiero contable es altamente subjetiva, como fácilmente se demuestra por las numerosas estimaciones que continuamente es preciso realizar al elaborar dicha información (vida útil de los bienes del inmovilizado, provisiones para insolvencias, obsolescencia, etc.), y dista considerablemente de la idea de "exactitud" que, como concepto indicativo de corrección exclusivamente aritmética, pueden tener ciertos usuarios, dado que el concepto de imagen fiel o de exactitud regulado en el Código de Comercio, debe entenderse como la cuantificación con corrección, tanto de las cifras incorporadas a los asientos (exactitud aritmética), como de las valoraciones y estimaciones contenidas, en las Cuentas Anuales.

- 2.5. Los usuarios de la información financiera pueden tener diferentes expectativas sobre la misma y por consiguiente, no pueden exigir que una auditoría realizada de acuerdo con las normas técnicas de auditoría satisfaga sus necesidades particulares. En consecuencia, la importancia relativa se concibe en términos de un usuario razonable. En el caso de un informe de auditoría de cuentas, este usuario razonable puede identificarse como el conjunto de personas prudentes con una comprensión básica de las cuentas y de lo que éstas pueden representar, y que tienen o pueden tener algún tipo de interés económico en la entidad auditada.

- 2.6. Las normas técnicas de auditoría sobre ejecución del trabajo, en su apartado 2.5.16, definen la importancia relativa a efectos de auditoría como sigue:

La magnitud o naturaleza de un error (incluyendo una omisión) en la información financiera que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean, hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia del error u omisión."

El Auditor ha de tener en cuenta el concepto de importancia relativa a lo largo de su trabajo tanto en la planificación, como en la ejecución y en la emisión de informe.

La importancia relativa en la fase de planificación se conoce con la denominación de nivel de precisión; la importancia relativa referida a la fase de ejecución se denomina error tolerable y la importancia relativa en la fase de emisión de informe se denomina como materialidad.

3. Importancia relativa de planificación: nivel de precisión

- 3.1. El apartado 2.3.12 de las normas técnicas de auditoría sobre ejecución del trabajo requiere que el auditor desarrolle y documente en su plan global la determinación de los niveles o cifras de importancia relativa y su justificación.
- 3.2. En la planificación del trabajo, el auditor determina la naturaleza, alcance y momento de ejecución del trabajo a fin de identificar errores u omisiones que, individual o

ESTUDIOS

colectivamente, pudieran ser significativos a las cuentas tomadas en su conjunto. Sin embargo, en la etapa de planificación, anterior al cierre de las cuentas, suele ser difícil determinar qué importe será significativo.

- 3.3. Por ello, el auditor ha de fijar la importancia relativa en la etapa de planificación de su auditoría en un porcentaje del, volumen de negocio ó total del activo, el mayor, ya que estos parámetros identifican el tamaño de la entidad.
- 3.4. Los porcentajes a aplicar al volumen de operaciones o el importe total del activo, el mayor, están en función del riesgo de auditoría asumido, dado que el trabajo está realizado en base a pruebas selectivas.

Durante el primer ejercicio auditado, el riesgo de auditoría no podrá ser superior al 10%, durante el segundo ejercicio al 6% y durante el tercero y sucesivos ejercicios, al 4%.

- 3.5. Los porcentajes máximos a aplicar sobre el volumen de operaciones o el importe del activo, el mayor, serán los siguientes:

Volumen de operaciones Importe total Activo	Primer Ejercicio	Segundo Ejercicio	Tercero y Sig. Ejercicios
Hasta 10 millones	10,0%	6,0%	4,0%
Hasta 30 millones	7,0%	4,0%	3,0%
Hasta 100 millones	4,5%	3,0%	2,0%
Hasta 300 millones	3,5%	2,0%	1,5%
Hasta 500 millones	3,0%	1,8%	1,2%
Hasta 1.000 millones	2,5%	1,5%	1,0%
Hasta 2.500 millones	2,0%	1,5%	0,8%
Hasta 5.000 millones	1,5%	0,9%	0,6%
Más de 5.000 millones	1,0%	0,6%	0,4%

4. Importancia relativa en la ejecución del trabajo.

- 4.1. La importancia relativa en la planificación se fija en función de las cuentas anuales en su conjunto. No obstante, el auditor realiza comprobaciones selectivas de las distintas áreas individuales de las cuentas. Por ello precisa determinar un límite máximo de aceptación de errores para cada área de las cuentas que, a pesar de haber identificado errores al efectuar sus comprobaciones, aún le permitan concluir que el resultado de la prueba logró su objetivo de auditoría. Este grado de error aceptable para el auditor en cada área se denomina "error tolerable".
- 4.2. La asignación o imputación del nivel de precisión a cada área, se determinará aplicando un porcentaje sobre el nivel de precisión.

- 4.3. El porcentaje a aplicar como máximo sobre el nivel de precisión, para calcular el error tolerable de cada área, cuenta o transacción de las cuentas anuales, serán los siguientes:

Valor en las cuentas anuales del área objeto de auditoría, dividido por el mayor entre volumen de operaciones o total del activo (que sirvió de base para calcular el nivel de precisión)		Multiplicar el nivel de precisión por el porcentaje comprendido entre	
<u>De</u>	<u>Hasta</u>	<u>De</u>	<u>Hasta</u>
0,001	0,01	3%	10%
0,01	0,05	10%	100%
0,05	0,10	20%	32%
0,10	0,15	32%	39%
0,15	0,20	39%	45%
0,20	0,25	45%	50%
0,25	0,30	50%	55%
0,30	0,35	55%	59%
0,35	0,40	59%	63%
0,40	0,45	63%	67%
0,45	0,50	67%	70%
0,50	0,55	70%	74%
0,55	0,60	74%	78%
0,60	0,65	78%	80%
0,65	0,70	80%	84%
0,70	0,75	84%	87%
0,75	0,80	87%	90%
0,80	0,85	90%	92%
0,85	0,90	92%	95%
0,90	0,95	95%	98%
0,95	1,00	98%	100%

- 4.4. El error tolerable no podrá exceder del saldo del área, cuenta o transacción.

5. Importancia relativa en la emisión del Informe.

- 5.1. Como resultado de su trabajo el auditor puede encontrarse ante alguna de las circunstancias con posible efecto en su opinión (Limitación al alcance, error o incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptados, incertidumbre o cambio en los principios y normas contables aplicados). En estos casos las nor-

ESTUDIOS

mas técnicas de auditoría sobre emisión de informes requieren que el auditor evalúe si las mismas, consideradas en su conjunto, son "significativas" en relación con las cuentas anuales auditadas, en cuyo caso habrá de emitir una opinión con salvedades, o en su caso, una opinión desfavorable o denegada.

- 5.2. La importancia relativa o materialidad depende de tres grupos de factores, que el auditor debe ponderar, a base de juicio, a la luz de las circunstancias.
- 5.3. El primer grupo, conocimiento del negocio, hacen referencia a aspectos tales como:
 - a) Conocimiento sobre el tipo de negocio
 - b) Naturaleza del negocio
 - c) Resultados normales del tipo de negocio
 - d) Consideraciones sobre el sector de negocio

Estos aspectos están tratados en las normas técnicas sobre ejecución del trabajo, 2.3.8 a 2.3. 11 inclusive.

- 5.4. El segundo grupo, aspectos jurídico-contables, amparan situaciones tales como:
 - a) Grado de exactitud alcanzable en la cuantificación de hechos o transacciones
 - b) Situaciones financieras críticas
 - c) Efectos en ratios o tendencias
 - d) Reclasificaciones en masas patrimoniales
 - e) Informaciones omitidas en seguimientos legales
 - f) Irregularidades

- 5.5. El tercer grupo, planificación de la auditoría, se aplica por el auditor al objeto de obtener, evidencia con respecto a si las cuentas anuales tomadas en su conjunto, contienen o no errores sustanciales.

Estos conceptos han sido desarrollados en los epígrafes 3 y 4 de la presente norma técnica.

- 5.6. Fijado el error tolerable de cada área, todo error proyectado superior a dicho importe, supondrá, en principio, una salvedad o excepción en la opinión del auditor.

No obstante el auditor podrá considerar como salvedad, errores inferiores a dicho error tolerable, a la luz de las circunstancias, del conocimiento del negocio y de los aspectos jurídico-contables.

- 5.7. Cuando se incluyan situaciones no cuantificables, que se deriven de incertidumbres, limitaciones al alcance u omisiones de información en la memoria, deberá compararse el efecto máximo de tales incertidumbres, limitaciones, u omisiones de información, comparando el error tolerable con la cuantía máxima indetectable de pasivos o por el total valor neto contable del activo afectado o de la información omitida.

Dado que se planifica y se ejecuta el trabajo aceptando un error que permite concluir que el resultado de la prueba logro su objetivo, en estas circunstancias la

cuantificación a efectos de calificar la opinión de desfavorable o denegada, lo será teniendo en cuenta como importe de error conocido, la diferencia entre el efecto máximo y el error tolerable del activo pasivo o información omitida.

- 5.8. Al evaluar la importancia relativa de las circunstancias con posible efecto en la opinión que, la califique como desfavorable y/o denegada, el auditor deberá emitirla en este sentido, cuando el importe de errores proyectados, superen el importe de error tolerable máximo obtenible en las cuentas anuales.