

## TRATAMIENTO DE CONTINGENCIAS FISCALES EN EL INFORME DE AUDITORÍA

**Mario Alonso Ayala**

*Economista. Auditor-Censor Jurado de Cuentas*

*Miembro de la AEDAF*

### SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. PECULIARIDADES DEL ÁREA FISCAL
3. NOTAS CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA DE IMPUESTOS
4. LAS CONTINGENCIAS FISCALES
5. LA INFORMACIÓN CONTABLE SOBRE LAS CONTINGENCIAS FISCALES
6. LA EVALUACIÓN DE CONTINGENCIAS FISCALES POR EL AUDITOR
7. LAS CONSECUENCIAS EN EL INFORME DE AUDITORÍA

## I. INTRODUCCIÓN

La revisión por parte del auditor del área de impuestos, así como las consecuencias de sus conclusiones en su informe es, sin duda alguna, una cuestión polémica entre la profesión auditora.

Sin embargo, y al contrario de lo que suele suceder en cuestiones "no pacíficas", existe muy poca literatura que aborde esta problemática, y tampoco son demasiados los foros en los que los profesionales, la doctrina o la Administración hayan expuesto sus puntos de vista sobre la materia.

Esta especie de "autocensura" conduce a que exista una gran falta de homogeneidad en cuanto a criterios a la hora de la aplicación de las Normas Técnicas de Auditoría a este área que, por otra parte, es fuente de frecuentes irregularidades.

A lo indicado, cabe añadir que desde la promulgación de la Ley 43/1995 reguladora del Impuesto de Sociedades, la cuestión aún resulta de mayor relevancia, ya que la contabilidad, tal y como se contempla en la exposición de motivos de la Ley, pasa a ser la determinante de la base imponible del impuesto, y por tanto la opinión del auditor, no sólo respecto a cuestiones directamente tributarias, sino sobre cualquier materia que afecte al resultado del ejercicio, puede tener importantes consecuencias en el ámbito fiscal.

Ante este escenario surgen numerosos interrogantes no tanto, desde el punto de vista técnico-teórico, sino fundamentalmente de índole práctica: ¿cuándo y en qué forma debe el auditor considerar una contingencia fiscal como salvedad en su informe? ¿Debe el auditor ser un colaborador de la Administración Tributaria? ¿Puede incurrir en responsabilidad como cómplice o cooperador necesario de los administradores de la entidad? ¿Hasta que punto la Inspección de Hacienda se transforma en auditor del auditor?

Evidentemente tratar de responder a todas estas preguntas excede en mucho el planteamiento de este trabajo, en el que tan sólo esbozaremos algunas opiniones y que esperamos que al menos sirva como parte del detonante que permita romper el "tabú" que rodea a esta materia.

## 2. PECULIARIDADES DEL ÁREA FISCAL

Con el fin de abordar el tratamiento de contingencias fiscales en el informe de auditoría, creemos conveniente realizar una breve reflexión sobre las características del área tributaria, que van a condicionar en gran medida su revisión y, por tanto, las consecuencias en la opinión del auditor.

Entendemos que algunas de las notas relevantes que caracterizan el área fiscal son:

- Profusa y difusa legislación: dispersión, falta de homogeneidad y extensión son tradicionales características de nuestra normativa tributaria.

- Inestabilidad: por las continuas reformas y modificaciones de las normas reguladoras de los diferentes impuestos que afectan a la empresa.
- Interpretabilidad: de la jurisprudencia, de la Inspección, de la doctrina, de los profesionales de la asesoría fiscal y, por supuesto, de los empresarios.
- Prescripción: las deudas tributarias tienen un periodo de prescripción inferior a las del ámbito civil o penal.
- Falta de convergencia entre normas contables y fiscales: a pesar de ser uno de los objetivos fundamentales de la última reforma del Impuesto sobre Sociedades, en muchos aspectos aún existen disparidad de criterios.
- Contingencias e incertidumbres: las características enunciadas llevan a que el ámbito tributario sea especialmente propenso a la existencia de contingencias y de frecuentes litigios generadores de incertidumbres.

### 3. NOTAS CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA DE IMPUESTOS

Como consecuencia de las peculiaridades del área fiscal, la auditoría de impuestos se caracteriza por:

- Necesidad de especialización: la profusa legislación, su inestabilidad y su complejidad hacen necesario el concurso en la auditoría de especialistas en el ámbito tributario.
- Dudas en la consideración de una contingencia como remota, posible o probable y con qué grado.
- Dificultades en la cuantificación de contingencias: tanto de cuotas, como de sanciones e intereses. La interpretabilidad de la norma, así como la mayor o menor flexibilidad de la Inspección en su aplicación, complican en forma extrema la valoración y cuantificación de riesgos.
- Frecuentes limitaciones al alcance: fundamentalmente en relación a ejercicios no auditados.
- Especial sensibilidad de la empresa a recibir un informe con salvedades en este área.
- La complicada relación auditor - asesor fiscal: la posible incompatibilidad de ambos servicios para el mismo cliente, las consecuencias de la carta que las Normas Técnicas de Auditoría exigen que el auditor dirija al asesor fiscal, las diferentes interpretaciones de un riesgo fiscal, etc. son cuestiones polémicas y aún sin resolver.
- La amplitud del área fiscal: en el sentido que todas las operaciones que realiza la empresa pueden tener consecuencias tributarias, por lo que las posibles irre-

gularidades no cabe situarlas en un área concreta, afectando a todo el conjunto de la organización empresarial.

#### 4. LAS CONTINGENCIAS FISCALES

El término contingencia, que procede del latín "contingere" (acontecimiento, acaecimiento), se refiere a la posibilidad que ocurra en el futuro un determinado suceso que pueda afectar a la entidad, pudiendo representar expectativas positivas (litigios en curso favorables, posible obtención de subvenciones, etc.) o negativas (litigios en contra, riesgos fiscales, riesgos medioambientales, etc.), generando respectivamente los llamados activos y pasivos contingentes.

La normalización contable internacional y nacional define las contingencias como:

*"Condición, situación o conjunto de circunstancias que suponen incertidumbre respecto a una posible pérdida o ganancia para una empresa, que se resolverá posteriormente cuando ocurran o no, ciertos acontecimientos futuros" (5FAS-5 / AICPA)*

*"Condición o situación cuyo resultado final, pérdida o ganancia, se confirmará sólo si ocurren o no, uno o más hechos futuros o inciertos" (NIC-10 / IASC)*

*"Hechos, situaciones, condiciones o conjunto de circunstancias posibles, que, caso de materializarse en un hecho real, normalmente por la aparición futura de uno o varios recursos directamente relacionados con la situación inicial, pueden tener incidencia significativa en el patrimonio o en la cuenta de resultados" (DOC. Nº 11 / AECA)*

Para continuar progresando en el contenido de este trabajo, interesa dejar claro el concepto de contingencia fiscal (negativa), que estará constituida por un conjunto de condiciones que se den en un momento dado en una empresa que puedan originar, como consecuencia de un suceso futuro -la detección del hecho por parte de la Inspección de Tributos- un pasivo real.

Las contingencias fiscales habitualmente son consecuencia de:

- Diferentes interpretaciones de la norma tributaria entre la entidad y la Administración.
- Incumplimiento de condiciones para la aplicación de deducciones y bonificaciones.
- Errores en la aplicación de la legislación fiscal.
- Reconocimiento de créditos fiscales por compensación de pérdidas, por aplicación futura de deducciones, etc.

- Recursos interpuestos y no provisionados.
- Posible incumplimiento de futura reinversión en el caso de optar por la exención prevista para beneficios extraordinarios.
- Etc.

## 5. LA INFORMACIÓN CONTABLE SOBRE CONTINGENCIAS FISCALES

Los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en relación a la imputación de gastos -fundamentalmente los de **prudencia y devengo**- indican que los riesgos posibles y las pérdidas eventuales originadas en el ejercicio o en otro anterior deban contabilizarse tan pronto sean conocidos y sean susceptibles de evaluación. Por otra parte, el principio contable de **empresa en funcionamiento** obliga a informar en los estados financieros de sólo aquellas contingencias que se daban antes del cierre del ejercicio, sin que sea posible considerar circunstancias o hechos que puedan manifestarse en el futuro.

Precisamente este grado de conocimiento del hecho resulta determinante a la hora de considerar el tratamiento a dar a la contingencia. De aquí surge la clásica tipología de contingencias que diferencia:

- Probables: el grado de probabilidad de ocurrencia del hecho es muy elevado (probabilidad cercana a 1)
- Posibles: el hecho puede ocurrir razonablemente (probabilidad entre 0 y 1)
- Remotas: muy poco probable que el hecho ocurra (probabilidad cercana a 0)

Para concluir ante qué tipo de contingencia nos encontramos habrá que considerar:

- la probabilidad que la Administración Tributaria realice una revisión
- la probabilidad de que existiendo dicha revisión, el problema sea detectado
- la probabilidad de defensa de la posible contingencia ante la Inspección y/o ante los Tribunales

La segunda cuestión que va a influir a la hora de tomar la decisión del tratamiento a dar a la contingencia es el grado de posibilidad de su cuantificación. En este sentido, la doctrina contable distingue:

- Hechos razonablemente cuantificables.
- Situaciones de imposible cuantificación.

Relacionando los aspectos considerados: probabilidad de ocurrencia y posibilidad de cuantificación, y partiendo del modelo de AECA, la forma de contabilización y de información de contingencias fiscales se resume en el cuadro siguiente:

TRATAMIENTO CONTABLE DE HECHOS FISCALES NEGATIVOS				
PROBABILIDAD DE OCURRENCIA DEL HECHO	POSIBILIDAD DE CUANTIFICACIÓN RAZONABLE	CONTABILIZACIÓN DE BALANCE Y CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	INFORMACIÓN EN MEMORIA	
CIERTO	SI	Si, mediante provisiones	Si, informando sobre datos complementarios de la provisión	
	NO	NO	Si, a ser posible indicando riesgo máximo y mínimo	
INCIERTO	PROBABLE	SI	Si, mediante provisiones	
		NO	NO	
	POSIBLE	SI	NO	Si, informando sobre el grado de ocurrencia y su cuantificación
		NO	NO	Si, a ser posible indicando grado de ocurrencia y riesgo máximo y mínimo
	REMOTO	SI	NO	NO
		NO	NO	NO

Del cuadro anterior se deduce que el tratamiento de las contingencias fiscales (hechos negativos no cuantificables o con no mucha probabilidad de ocurrencia) es siempre de información en Memoria. Si la contingencia tiene un grado de probabilidad remota, no procederá suministrar información alguna, ya que sólo induciría a generar confusión a la hora del reflejo de la imagen fiel de la situación de la entidad.

La información a suministrar en Memoria de las contingencias fiscales negativas deberá versar sobre:

- El tipo de hecho que la genera: diferentes interpretaciones, recursos interpuestos, etc.
- La cuantificación o al menos la identificación del riesgo máximo o mínimo.

- Factores de los que dependa la evolución futura de la ocurrencia del hecho: inspección en curso, cambios legislativos, etc.

Por último, citar que en la Resolución del ICAC de 31 de Octubre de 1997, que vino a sustituir a la anterior del 30 de Abril de 1992, se contemplan los aspectos formales relativos a la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, detallados en la norma novena "Registro de las contingencias derivadas del Impuesto sobre Sociedades".

## 6. LA EVALUACIÓN DE CONTINGENCIAS FISCALES POR EL AUDITOR

La función del auditor es emitir una opinión profesional independiente sobre si las cuentas anuales de una entidad representan razonablemente la imagen fiel de su situación patrimonial y financiera, y los resultados de sus operaciones de un ejercicio determinado, de acuerdo a principios y criterios contables generalmente aceptados.

Sin embargo, los procedimientos de auditoría no se diseñan para detectar errores o irregularidades de cualquier tipo e importe, que no obstante, de existir, podrían ser descubiertos por éstas.

Como consecuencia de ello:

- No todas las contingencias fiscales tienen que ser descubiertas por el auditor, ya que éste trabaja en términos de probabilidad y no de certeza absoluta.
- Situaciones con una cuantificación inferior a la materialidad fijada por el auditor para su trabajo no tienen porque ponerse de manifiesto.
- El auditor trabaja con técnicas de muestreo, tanto en la realización de sus pruebas de cumplimiento (evaluación del control interno), como en el desarrollo de sus pruebas sustantivas, por lo que en muchas ocasiones podrá confirmar la existencia de contingencias fiscales, pero le será imposible su cuantificación.

Una vez detectada por el auditor la posible contingencia, debe evaluar las dos cuestiones básicas anteriormente citadas: grado de probabilidad de que el hecho origen de la contingencia se transforme finalmente en una pérdida o pasivo, y si el riesgo existente es o no cuantificable. Una vez tipificada la contingencia, deberá exigir que la entidad la trate en sus estados financieros conforme a la naturaleza de la misma y tal y como se detalló en el epígrafe precedente.

Las Normas Técnicas de Auditoría fijan entre las pruebas sustantivas que debe realizar el auditor para el área de impuestos dos confirmaciones externas de suma importancia, que pasamos a comentar.

La primera de ellas es la carta de manifestaciones de la gerencia, en la que la Dirección de la entidad confirma al auditor, entre otras cuestiones, la inexistencia de pasi-

vos de cuantía material no registrados o de los que no se informe en la Memoria. En nuestra opinión, consideramos que este es un lugar adecuado para que, en casos de dudas respecto a la interpretación de una norma fiscal, se indique al auditor la posición de la entidad y la decisión tomada desde el punto de vista contable para el registro o no de la posible contingencia.

La otra confirmación externa, resulta aún más relevante, nos referimos a la carta al asesor fiscal, en la cual el auditor pide información sobre posibles reclamaciones tributarias o litigios en curso, sobre posibles pasivos fiscales contingentes, sobre la situación de actas, inspecciones, sanciones, etc. Esta carta resulta ser en muchos casos una fuente de discrepancias entre auditor y asesor fiscal, para el primero porque, de no obtenerla, sus Normas Técnicas le obligan a considerarlo como una limitación al alcance en su opinión de auditoría, y al segundo porque de alguna forma ésta puede representar una "violación" del secreto profesional, en el caso que la entidad no le autorice a revelar toda o parte de la información solicitada.

En cualquier caso, el responsable del Informe de auditoría no es otro que el auditor, con independencia de la información que le facilite el asesor fiscal, que al tratarse de una confirmación externa siempre proporcionará evidencia adicional.

## 7. LAS CONSECUENCIAS EN EL INFORME DE AUDITORIA

El tratamiento en el informe de auditoría de una contingencia fiscal relevante, es una de las cuestiones más difíciles y polémicas que se le pueden presentar al auditor. Y es que a nadie se le escapa, que siendo el informe de auditoría -el legalmente obligatorio-, un documento público, una excepción por contingencias fiscales en el mismo, puede tener para una futura Inspección de Tributos una gran trascendencia, pudiendo incluso llegar a constituir un soporte básico para la Administración. En realidad se puede producir un efecto, en terminología anglosajona, de "feed-back", ya que precisamente por el hecho de que el auditor haga una reserva en su informe, dicha posible contingencia puede tener más probabilidad de ocurrencia.

Siendo así las cosas, el auditor debe ser muy cauto a la hora de emitir un informe con salvedades por contingencias fiscales, ya que el daño que se le puede ocasionar a la entidad auditada puede ser grave. Sin embargo, si el importe de la contingencia es significativo y ésta ha sido clasificada como probable, no le quedará más alternativa que indicarlo en su opinión.

Cuestión diferente será el cómo tratar esta incidencia en su informe: ¿Deberá cuantificar en todo caso? ¿Sería un excepción por incumplimiento de principios y normas contables al no dotarse la oportuna provisión? ¿Constituiría una incertidumbre? ¿Una limitación al alcance?. Vamos a tratar de desbrozar esta serie de interrogantes a través de la siguiente clasificación, según el tipo de contingencia detectada:



### *Contingencia significativa probable y cuantificable*

Si la entidad no la ha registrado en sus Cuentas Anuales como provisión, el auditor se verá obligado a poner una salvedad en su informe por incumplimiento de principios y normas de contabilidad generalmente aceptadas.

Pensamos que no será suficiente la simple información del hecho en la Memoria.

La cuantificación para el auditor no será posible en aquellos casos en los que la contingencia la constituyen un conjunto de a su vez pequeñas contingencias, sirva de ejemplo el caso, frecuente, de una entidad que está practicando incorrectamente las retenciones por el Impuesto sobre la Renta a sus trabajadores. El auditor, en sus pruebas sustantivas por muestreo, podrá detectar que existen errores, pero no podrá cuantificar su efecto global, ya que ello requeriría la revisión de la totalidad de las nóminas de la compañía.

### *Contingencia significativa probable y no cuantificable / significativa posible*

Si la entidad no hace mención en la Memoria de esta circunstancia, el auditor debería incluir una salvedad por falta de información.

### *Contingencia significativa remota*

No procederá ningún tipo de salvedad.

### *Contingencia no significativa*

Obviamente, en este caso la opinión deberá también ser limpia.

Resulta claro que estas posiciones deben matizarse siempre según las circunstancias del caso, siendo también posible que el auditor pueda tratar el problema como una "incertidumbre" y afirmará que dependiendo del desenlace final de ésta, podrán requerirse ajustes a las Cuentas Anuales auditadas. O bien como una "limitación al alcance", cuando no haya podido examinar algún aspecto de la entidad, caso habitual para ejercicios no prescritos y no auditados.

También es práctica habitual de muchos auditores el considerar como "párrafo standard" en sus informes una salvedad del tipo siguiente:

*"De acuerdo con la legislación fiscal vigente, los impuestos no pueden considerarse liquidados hasta que las declaraciones presentadas hayan sido inspeccionadas por la Administración, o haya transcurrido el plazo de prescripción de cinco años.*

*Al xx de 19xx, la compañía tiene abiertos a inspección los ejercicios cerrados entre 19xx y 19xx.*

*En consecuencia, pudieran existir contingencias fiscales que no son susceptibles de cuantificación objetiva en la actualidad"*

tratándose la misma en la opinión como una incertidumbre.

Otra cuestión también sumamente polémica surge cuando se está auditando un ejercicio que ya ha sido inspeccionado por la Administración y del que ya se han levantado actas firmes o los importes declarados han sido aceptados por la Inspección. En el caso que el auditor posteriormente detecte alguna posible irregularidad en el orden fiscal, ¿debe "enmendar la plana" al Inspector poniendo una salvedad en su informe o debe "correr un tupido velo"? Creemos que resulta duro pensar que el auditor deba defender los intereses colectivos antes que los de su cliente, dado que son valores fundamentales de la profesión la independencia y el secreto profesional. Cuestión diferente es si al auditor se le presentan dudas sobre el tratamiento tributario dado a una determinada operación y por otra parte, la Inspección la ha aceptado como acorde con la legislación, si en el futuro la entidad mantiene este criterio, pensamos que el auditor, siguiendo el principio de "confianza legítima", tampoco deberá calificar su informe.

Por último, hay que recordar que la inspección tributaria no está vinculada de ningún modo por el informe de auditoría, como tampoco lo está por las declaraciones tributarias que presentan los contribuyentes, pero en la práctica su uso -para lo "bueno" y no tanto para lo "bueno"- es cada vez más habitual por la Inspección. Otra cuestión es la supuesta obligación que algunos Inspectores quieren ver en que el auditor les facilite el Informe. Tenemos muy claro que el principal "activo" del auditor es su independencia, y que el informe es de la entidad que es la que lo solicita y lo paga, y por tanto, ésta es la obligada, en su caso, a la entrega a la Inspección. Lo contrario sería transformar a los auditores en "cuasi-funcionarios", y ocasionaría la absoluta pérdida de la esencia de la auditoría.

