



Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, Sentencia de 30 Jun. 2003, rec.

9941/1998

Ponente: Trujillo Mamely, Francisco.

Nº de Recurso: 9941/1998

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

DERECHOS FUNDAMENTALES Y LIBERTADES PUBLICAS. Artículo 24.2. Presunción de inocencia. Discrepancias interpretativas sobre el cumplimiento de las normas. Requisitos para que se entienda inexistente el elemento de la culpabilidad. Artículo 25.1. Principio de legalidad. Infracciones en materia de auditoría de cuentas. Infracción del artículo 16.2 c) de la Ley 19/1988, en relación con determinados epígrafes de las Normas Técnicas de Auditoría. Publicidad de las normas a través del Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Reserva de ley. Normas sancionadoras en blanco. Inexistencia de infracción del artículo 25.1 de la Constitución.

Normativa aplicada

### TEXTO

En la Villa de Madrid, a 30 Jun. 2003

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Tercera por los Magistrados indicados al margen, el recurso de casación interpuesto por PRICE WATERHOUSE AUDITORES, S.A., representado procesalmente por el Procurador D. SANTOS DE GANDARILLAS CARMONA, contra la sentencia dictada el día 15 Jul. 1998 por la Sala de lo Contencioso Administrativo (Sección 9ª) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso número 9941 de 1998 que estimó ajustada a derecho la Resolución del Ministerio de Economía y Hacienda de fecha 29 Nov. 1994, confirmatoria de otra anterior de 29 Jul., dictada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

En este recurso es también parte recurrida LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, con la representación procesal que le es propia.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.** Con fecha 15 Jul. 1998, la Sala de lo Contencioso Administrativo (Sección 9ª) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLAMOS:... Que DEBEMOS DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el presente recurso contencioso administrativo núm. 73/95, interpuesto por D. Santos Gandarillas Carmona, en nombre y representación de PRICE WATERHOUSE AUDITORES, S.A., contra el acto de fecha de 29 Nov. 1994, dictado por el Ministerio de Economía y Hacienda, por el que se



confirma la resolución impugnada de 29 Jul. 1994, por la que el ICAC declaró cometida infracción grave, según el artículo 16.2.ºc) de la Ley 19/1988, de 12 Jul., de Auditoría de Cuentas, y de los apdos. 3.6.3 y 3.6.4 de las Normas Técnicas de Auditoría, y por la que acordó imponer la sanción de multa de 53.654.710 ptas. a la sociedad auditoria, que se confirma por ajustarse al ordenamiento jurídico, sin efectuar expresa condena en costas.»

**SEGUNDO.** Contra dicha sentencia, interpuso recurso de casación la entidad PRICE WATERHOUSE AUDITORES, S.A., a través de su Procurador Sr. GANDARILLAS CARMONA, quien en su escrito de formalización del recurso, tras alegar los motivos de casación que estimó conducentes a su pretensión, terminó suplicando a la Sala que se dictase sentencia por la que, estimándolo, se casara y anulara la recurrida y se declarase la no conformidad a derecho de las resoluciones impugnadas.

**TERCERO.** La parte recurrida, LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, a través del Sr. ABOGADO DEL ESTADO, en el escrito correspondiente formuló su oposición a los motivos de casación, y terminó suplicando a la Sala que en su día se dictase sentencia por la que, desestimando el recurso interpuesto de contrario, se confirmase íntegramente la recurrida, con expresa imposición de las costas a la recurrente.

**CUARTO.** Mediante providencia de fecha 24 Mar. 2003, se acordó señalar para deliberación y fallo de este recurso el día 18 Jun. siguiente, momento en el que han tenido lugar dichos actos procesales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** Es objeto de este recurso de casación la sentencia dictada con fecha 15 Jul. 1998, por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 9ª, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid desestimatoria del recurso contencioso administrativo interpuesto por quien hoy recurre en casación, la entidad PRICE WATERHOUSE AUDITORES, S.A., contra la Resolución del Ministerio de Economía y Hacienda de fecha 29 Nov. 1994 que confirmó la sanción que a aquella le había sido impuesta por Resolución de 29 Jul. anterior, dictada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), al declarar cometida una infracción grave, prevista en el artículo 16.2.c) de la Ley 19/1.988, de 12 Jul., de Auditoría de Cuentas en relación con los apartados 3.6.3 y 3.6.4 de las Normas Técnicas de Auditoría de Cuentas de 19 Ene. 1991, con imposición de sanción de cincuenta y tres millones seiscientos cincuenta y cuatro mil setecientos diez pesetas, conforme a lo establecido en el artículo 17.1.a), de la citada Ley en la redacción que le dio la Disposición Adicional Segunda de la Ley 13/1.992, de 1 Jun., de Entidades Financieras, con la accesoria de incompatibilidad prevista en el apartado 5 del mismo artículo, por tres años para la auditoría de las cuentas anuales de la entidad en cuya prestación del servicio de auditoría se había apreciado la infracción.

**SEGUNDO.** La sentencia de instancia partió, como hechos relevantes para resolver adecuadamente el recurso contencioso administrativo y que no son discutidos por las partes, de los siguientes:

[...] «Price Waterhouse Auditores, S.A., realizó una auditoría a la mercantil en la contabilidad que presentó para ser auditada había cargado a Reservas las siguientes operaciones: 1.º Cambio de valoración de unos determinados elementos del activo, pasando del valor



regularizado como consecuencia de una fusión, al valor determinado por el precio de adquisición de los mismos. 2.º Gastos correspondientes al pago de indemnizaciones por despido de personal y otros de reestructuración de plantillas cuyo pago se realiza en el ejercicio 92, y, 3.º La venta de acciones propias; que el Auditor no emitió opinión con salvedad respecto a esas prácticas contables sino que utilizó un párrafo de énfasis; que si los cargos mencionados se hubieran contabilizado en la cuenta de Pérdidas y Ganancias Ebro Agrícolas Compañía de Alimentos, S.A., hubiera pasado a tener un resultado del ejercicio auditado de 3.588 millones de beneficios a 2.203 millones de pesetas en pérdidas.

Así pues, debe determinarse si tales partidas fueron contabilizadas correctamente, y si no lo fueron, si el Auditor debió de emitir su opinión con salvedad, lo cual determinará si la conducta del auditor fue antijurídica.

Son normas y principios contables generalmente aceptados, según lo dispuesto en la Disposición Adicional 4º del Reglamento de Auditoría y Norma de Valoración 22º del Plan General Contable los establecidos en: 1.º El Código de Comercio y la restante legislación mercantil, 2.º El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales, 3.º Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y 4.º La demás legislación que sea específicamente aplicable, por lo que existiendo una norma contable esta debe de tener preferente aplicación.

En cuanto a la primera práctica contable que para el Auditor sólo mereció un párrafo de énfasis y no una opinión de salvedad, consistió en el cambio de valoración de unos determinados elementos de activo pasando del valor regularizado como consecuencia de una fusión, al valor determinado por el precio de adquisición de los mismos, realizándose dicho cambio de valor con cargo a reservas, apoyando tal práctica en la legislación fiscal.

En ningún caso puede admitirse las interferencias entre las normas fiscales y las contables, pues expresamente viene prohibido por la Disposición Final 7ª del Real Decreto 1.643/1990, de 20 Dic. por el que se aprueba el Plan General Contable.

En cuanto a la segunda práctica contable que únicamente fue recogida en el párrafo de énfasis, y se refiere a gastos correspondientes al pago de indemnizaciones por despido de personal y otros de reestructuración de plantillas cuyo pago se realiza en el ejercicio 92, debe decirse que del Plan General de Contabilidad se deduce que cuando la corriente real de bienes y servicios en que un gasto consista, se haya producido en un ejercicio anterior a aquel en que se contabiliza dicho gasto, éste debería de reflejarse como tal, especificando en su caso el origen en años anteriores.

La tercera de las prácticas contables que sólo mereció un párrafo de énfasis para el Auditor consistió en una operación de venta de acciones propias, habiendo sido cargada la pérdida producida en la enajenación, no provisionada con anterioridad, a la cuenta de reservas, siendo esta práctica claramente contraria a la Norma 10ª del Plan General de Contabilidad.

Así pues, la conducta del Auditor y por ende de la sociedad auditora, encaja perfectamente en el tipo descrito en el artículo 16.2º c) por el que se impuso la sanción, al haber incumplido normas de auditoría, como eran las relativas a manifestar en el informe de " forma clara y precisa " su opinión sobre los siguientes extremos: a) si las cuentas anuales examinadas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la



situación financiera y de los resultados de la empresa o de la entidad auditada o, en su caso, las razones por las que no lo expresan y b) si se han preparado y presentado de conformidad con los principios y normas contables que establezca el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. El auditor de cuentas deberá indicar a modo individualizado los principios contables que no se hubieran aplicado, obligaciones establecidas en el citado artículo 2.º de la Ley 19/1988, y no cabe duda que tal incumplimiento podía causar perjuicio a terceros, ya que la contabilidad reflejaba la imagen de una empresa como beneficios de más de 2 mil millones de pesetas, cuando en realidad la sociedad arrojaba unas pérdidas de más de 3 mil millones de pesetas.»

**TERCERO.** Disconforme con la sentencia de instancia se interpone este recurso de casación. Mas, antes de nada, conviene dejar establecido, coincidiendo en ello, con lo resuelto por la Sala de Instancia, que tal como se ha dicho por esta Sala Tercera, por más recientes en sentencias de 24 Sep. 1999 y 3 Abr. 2000, reiterando una extensa doctrina anterior que la cuestión de inconstitucionalidad es un mecanismo procesal prejudicial devolutivo al Tribunal Constitucional, no suspensivo del procedimiento judicial, aunque sí del plazo para dictar sentencia en que se plantea, del que disponen los órganos judiciales para hacer efectivo y compatible su doble sometimiento a la Constitución y a la Ley cuando consideren, en algún proceso, que una norma con rango de ley, aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución. Por consiguiente, junto a los requisitos estrictamente formales del procedimiento, el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad está supeditado a que la Sala tenga alguna duda acerca de la constitucionalidad de la norma.

Y, en este caso, la Sala entiende que la norma, cuya inconstitucionalidad pretende la parte que se plantee no suscita las dudas que esta afirma.

En efecto, la norma cuya inconstitucionalidad suscita dudas a la parte es la que sirve de soporte a la imposición de la sanción; esto es, el artículo 17.1.a), de la Ley 19/1.998, en la redacción que le dio la Ley 13/1.992.

Dicho precepto establece: «Por la comisión de infracciones graves se impondrá al infractor una de las siguientes sanciones: a) Multa por importe de hasta el 10% de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de sanción, no pudiendo ser en ningún caso inferior a 500.000 ptas.».

Sin embargo, la redacción del precepto no suscita dudas a la Sala de su adecuación al artículo 9.3, de la C.E., tanto desde el punto de vista de la proporcionalidad e igualdad de las sanciones como desde el de su certeza. Ya la Sala de Instancia, aunque hacía referencia al artículo 16.2.c) y se remitía concretamente a la sentencia 386/1.993, de 23 Dic., del Tribunal Constitucional (Pleno), expresaba que «la Sala considera que es más acorde con el principio de igualdad que las multas se impongan en proporción a los beneficios que obtiene el condenado y no a tanto alzado. Es de sobra conocida la doctrina constitucional relativa a que el principio de igualdad significa tratar igual a los iguales y distinto a los diferentes», con lo que, es obvio, que se estaba refiriendo al artículo 17 citado, para rechazar el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.



Pero es que, además, de asumir tal declaración, esta Sala entiende que de lo establecido en la norma no se deduce que se desconecten, como sostiene la parte, el ilícito y la sanción. Entre otras razones, tanto porque lo derivado del incumplimiento es la potencialidad de causar perjuicio (la norma emplea la expresión «pueda causar perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada»), como porque la gravedad del ilícito es tanto mayor y puede causar mayores perjuicios, cuanto mayor es la importancia y volumen de los negocios de la sociedad auditada, volumen que determina e influye en el volumen y honorarios del auditor. Impuesta en función de la facturación, se evita que pueda, como en su momento sostuvo el Sr. Abogado del Estado, resultar irrisoria para la entidad sancionada y haga rentable un incumplimiento de las normas contables. Y tampoco desde el punto de vista de la certeza de la fecha en que se impone la sanción, es objetable, pues se trata de establecer un límite objetivo y preciso para aquella imposición y sería precisamente, lo contrario, como pretende la parte, lo que podría incidir en quebranto de la seguridad jurídica.

**CUARTO.** Despejada, así, esa cuestión previa, corresponde examinar los motivos de casación articulados por la recurrente. El primero lo es al amparo del ordinal 4º del artículo 95.1 de la Ley Jurisdiccional de 1.956, en la redacción que le dio la Ley 10/1.992, de 30 Abr., de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, por infracción por interpretación errónea del artículo 5.º Tres, del Real Decreto 302/1.989, de 17 Mar., en relación con el artículo 82.1 de la Ley 30/1.992, de 26 Nov., y artículos 53.1 y 63.1 de la misma Ley.

Los referidos preceptos establecen:

Artículo 82.1. "A efectos de la resolución del procedimiento, se solicitarán aquellos informes que sean preceptivos por disposiciones legales, y los que se juzguen necesarios para resolver, citándose el precepto que los exija o fundamentando, en su caso, la conveniencia de reclamarlos".

Artículo 5.º Tres. " Preceptivamente deberán ser sometidos por el Presidente a informe del Comité Consultivo todos aquellos asuntos relacionados con las siguientes materias: f) Imposición de sanciones, por infracciones graves, a los auditores de cuentas.»

Artículo 53.1. «Los actos administrativos que dicten las Administraciones Públicas, bien de oficio o a instancia del interesado, se producirán por el órgano competente ajustándose al procedimiento establecido.»

Artículo 63.1. «Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder.»

En el desarrollo del motivo se viene a sostener que lo que se requiere es un propio acto de informe y no, como refleja la sentencia de instancia, que basta un acta de reunión del Comité Consultivo del ICAC en que se haya deliberado la propuesta de resolución sancionadora y en la que se refleje la opinión individual de cada uno de sus miembros, sin llegar a expresar ninguna opinión del órgano colegial, para entender cumplimentado el trámite del informe preceptivo.

En efecto, la sentencia (en su Fundamento Jurídico Sexto), afirma que «la parte confunde los informes con los acuerdos de los órganos colegiados, consta documentado el informe del Comité Consultivo del ICAC, con la opinión de cada uno de sus miembros, por lo que procede desestimar la causa de nulidad formulada.»



Pues bien, se comparta o no íntegramente el argumento de la sentencia de instancia, lo cierto es que puede afirmarse que aquel acuerdo se adoptó siguiendo las normas establecidas en la Ley 30/1.992, para la adopción de acuerdos de Órganos colegiados, conforme a lo establecido en los artículos 22 y siguientes de la Ley 30/1.992 y se documentó, como dice la sentencia de instancia, en la correspondiente acta que consta en las actuaciones y de la que tuvo cabal conocimiento desde un principio la recurrente. Por ello, tratándose de un defecto formal, cuya denuncia se hace precisamente por la parte, bajo el amparo del grado más debilitado de la nulidad, la anulabilidad, el apartado 2 del propio artículo 63, establece que: «No obstante el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales para alcanzar su fin o dé lugar a indefensión de los interesados.»

Ninguno de los dos supuestos concurren en el caso de autos, pues sabido es, como hemos declarado de forma más reciente en las sentencias de 30 May. y 23 Jun. del corriente año, «esta regla, de relativización de los vicios de forma, que no determinan per se la anulabilidad, sino sólo cuando al vicio se anuda alguna de esas consecuencias... En otras palabras, los vicios de forma adquieren relevancia cuando su existencia ha supuesto una disminución efectiva y real de garantías. La indefensión es así un concepto material, que no surge de la sola omisión de cualquier trámite. De la omisión procedimental ha de derivarse para el interesado una indefensión real y efectiva, es decir una limitación en los medios de alegación, prueba y, en suma, de defensa de los propios derechos e intereses. Limitación que, por lo expuesto no cabe apreciar en el supuesto enjuiciado.»

También, en el mismo sentido, se hace preciso hacer mención a la sentencia de esta Sala (Sección 7ª), de fecha 23 Jul. 2002, dictada en el Recurso de Casación 74/1.998, interpuesto por la propia recurrente en casación contra otras Resoluciones administrativas en las que había sido interesada, sobre sanciones por infracciones establecidas en la Ley de Auditoría de Cuentas, si bien entonces el recurso contencioso administrativo de la instancia se había seguido por el procedimiento de la Ley 62/1.9788, de 26 Dic., de Protección de los Derechos Fundamentales de la Persona, y en cuyo Recurso de Casación planteado el mismo motivo, por infracción del artículo 24.1 de la Constitución, la sentencia (Fundamento Jurídico Sexto), declaró: «En cuanto a la falta del informe preceptivo del Comité Consultivo del ICAC, ésta es una cuestión de legalidad ordinaria, que concierne a la tramitación del procedimiento sancionador, sin que la omisión del referido informe haya podido causar una situación de indefensión material a la sociedad auditora recurrente, que en nada ha visto mermadas por esta causa sus posibilidades de defensa; a lo que debemos añadir, aún cuando no sea necesario, que la Sentencia de instancia hace constar que el citado Comité Consultivo se reunió, estudió el asunto a él sometido e hizo constar en un acta que obra en el expediente sus conclusiones.»

Razones todas ellas que abonan la desestimación del motivo de casación examinado.

**QUINTO.** El segundo motivo de casación se articula al amparo del mismo ordinal 4º del artículo 95.1 de la referida Ley Jurisdiccional, en este caso por infracción, por aplicación indebida, del artículo 16.2.c), de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Partiendo de la definición del tipo infractor: «Se considerarán infracciones graves: El incumplimiento de las normas de auditoría que pueda causar perjuicio económico a terceros o a la empresa o a la entidad auditada», distingue en la infracción dos elementos superpuestos: a) el incumplimiento de normas de auditoría y, b), la potencialidad de un perjuicio económico por el incumplimiento de normas detectado.



Concretado este motivo al primero de aquellos elementos, viene a sostener que no se incumplieron las normas contables, lo que determinaba tanto la improcedencia de emitir una opinión con salvedades, en los términos previstos por las Normas Técnicas de Auditoría 3.6.3 y 3.6.4, aprobadas por la Resolución del ICAC de 19 Ene. 1991, como la corrección de lo actuado por la recurrente al poner énfasis en su informe, conforme prevé la norma Técnica 3.2.7 sobre este asunto del cargo directo a reservas que, al no tratarse de una salvedad - por el soporte legal con que se había efectuado - no podía llevarse al párrafo de opinión.

Mas antes de examinar esa Norma Técnica en que la recurrente se ampara, veamos lo que establecen las Normas Técnicas que la Administración, primero, y, luego la sentencia, que confirma las Resoluciones administrativas, consideran infringidas.

«3.6.3. Este tipo de opinión es aplicable cuando el auditor concluye que existen una o varias de las circunstancias que se relacionan en el apartado siguiente, siempre que sean significativas en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto. Tratamiento distinto requieren aquellos casos en los que este tipo de circunstancias por ser muy significativas impidan que las cuentas anuales presenten la imagen fiel o no permitan al auditor formarse una opinión sobre las mismas.

3.6.4. Las circunstancias que pueden dar lugar a una opinión con salvedades, en caso de que sean significativas en relación con las cuentas anuales, son las siguientes:

- Limitación al alcance del trabajo realizado.
- Errores o incumplimiento de los principios y normas contables generalmente aceptados, incluyendo omisiones de información necesaria.
- Incertidumbres cuyo desenlace final no es susceptible de una estimación razonable.
- Cambios durante el ejercicio, con respecto a los principios y normas contables generalmente aceptados utilizados en el ejercicio anterior.

Al emitir un informe con salvedades, el auditor deberá utilizar en el párrafo de «opinión» la expresión «excepto por» para presentar las mismas y se hará referencia a otro párrafo «intermedio» entre el de alcance y el de opinión en el que se describirán claramente la naturaleza y las razones de la salvedad y, cuando ésta sea cuantificable, su efecto en las cuentas anuales. Este párrafo intermedio no será necesario en el caso de salvedad por falta de uniformidad en la aplicación de principios y normas contables, donde bastará expresar la conformidad o no del auditor con el cambio acaecido y hacer referencia a una nota explicativa en la Memoria.

En la sección 3.7 de estas Normas se describen con mayor detalle cada una de estas circunstancias, así como el efecto que las mismas suponen en la redacción del informe del auditor.»

Pues bien, no parece caber duda, ante los hechos que da por probados la sentencia de instancia, que estábamos en un supuesto en que el Auditor venía obligado no sólo por las propias Normas Técnicas, sino por lo dispuesto en el artículo 2.2 de la propia Ley de Auditorías a expresar una opinión con salvedades. En efecto, ese precepto establece que:



«2.2. Con independencia de lo mencionado en el apartado anterior el auditor de cuentas manifestará en el informe de forma clara y precisa su opinión sobre los siguientes extremos:

- a) Si las cuentas anuales examinadas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa o de la entidad auditada o, en su caso, las razones por las que no lo expresan.
- b) Si se han preparado y presentado de conformidad con los principios y normas contables que establezca el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. El auditor de cuentas deberá indicar de modo individualizado los principios contables que no se hubieran aplicado.
- c) Si dichos principios y normas han sido aplicados de manera uniforme respecto a los ejercicios precedentes.
- d) Si la no aplicación de uno o varios principios o normas contables se considera procedente, en su caso, en el marco de la imagen fiel que deben dar las cuentas anuales.
- e) Sobre los acontecimientos que se hubieren producido entre la fecha de cierre del ejercicio y la de realización del informe y que pudieran tener repercusiones en la marcha de la empresa o de la entidad auditada.».

**SEXTO.** Así ha de señalarse que, de las tres operaciones concretas que se cargaron a reservas, la primera, la pérdida de plusvalías de fusión por enajenación de activos actualizados con ocasión de esa fusión, no habiéndose provisionado con anterioridad a la cuenta de reservas, no puede encontrar apoyo, como la recurrente pretende, en la Disposición Transitoria Primera del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1.643/1.990, de 20 Dic. («Las valoraciones de los distintos elementos patrimoniales conforme a los principios y normas vigentes en el último ejercicio cerrado antes de la entrada en vigor de la Ley 19/1.989, de 25 Jul., de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de Sociedades, se considerarán equivalentes al precio de adquisición, a los efectos previstos en la citada Ley. No obstante lo anterior, si la Empresa opta por adaptar las valoraciones de sus elementos patrimoniales a los principios y normas establecidos en la Ley 19/1.989, de 25 Jul., de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades, la modificación del valor de los activos y pasivos en las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio en que sea de aplicación el Plan General de Contabilidad se hará teniendo como contrapartida las cuentas de reservas o la cuenta de capital en el caso de los empresarios individuales»), porque ello hubiera requerido, amén de los razonamientos de la sentencia de instancia, adaptar dichas valoraciones a su precio de adquisición, en cuanto lo que no parece procedente es ajustar al mismo --precio de adquisición que constituye uno de los principios contables generalmente admitidos--, unos elementos y no otros ya que de aquella Disposición Transitoria no se desprende la existencia de una doble opción ni de una opción mixta.

La segunda de las prácticas contables se refería a gastos correspondientes al pago de indemnizaciones por despido de personal y otros de reestructuración de plantillas, cuyo pago se realiza en 1.992. Con independencia del razonamiento que expresa la sentencia para entender que tal cuestión debía haber sido recogida en un párrafo de salvedad y no en uno de énfasis, y a la que ya nos hemos referido al transcribir los razonamientos de la sentencia de instancia, lo cierto es que con ello se acabaría negando el carácter obligatorio de las cuentas de





pérdidas y ganancias que comporta la necesidad de especificar en las mismas, tal como entendió la Administración, los gastos y pérdidas de otros ejercicios y el incumplimiento de una norma de superior jerarquía, cual el artículo 192 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1.564/1.989, de 22 Dic., cuando establece: " Gastos e ingresos extraordinarios. 1. En las partidas de ingresos extraordinarios y de Gastos extraordinarios figurarán respectivamente, los ingresos o gastos que no procedan de la actividad propia de la explotación de la sociedad. 2 Cuando dichos ingresos o gastos sean relevantes para la apreciación de los resultados deberá hacerse en la memoria mención expresa de su informe y naturaleza. La misma regla se aplicará a los ingresos y gastos imputables a otro ejercicio.»

Por último, la tercera de las operaciones consistente en las pérdidas ocasionadas en la enajenación de acciones propias, cargándose dicha pérdida a la cuenta de reservas, sin haber sido provisionada con anterioridad a esta cuenta, incumplimiento que se reconoce en las Resoluciones administrativas, como el de mayor alcance, contradice frontalmente lo establecido en la Norma de Valoración 10 del Plan General de Contabilidad, cuando prescribe que " En la amortización y enajenación de acciones propias se aplicarán las siguientes reglas: b) Los resultados obtenidos en la enajenación de acciones propias figurarán en la cuenta de pérdidas y ganancias en el epígrafe: «pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias» o «beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias, según proceda...»; norma de la que no cabe sino deducir, como se ha hecho primero por la Administración y, luego, por la sentencia de instancia, la prohibición tajante y clara de cargar a reservas la pérdida producida en una enajenación de acciones propias, sin que la norma contable prevea ni permita excepciones a la misma.

Por todo ello, como la Norma 3.2.7 de las Normas Técnicas de Auditoría, en que pretende ampararse la recurrente expresamente prescribe en su inciso último que: " Sin embargo, un párrafo de salvedad, en ningún caso, debe ser sustituido por un párrafo de énfasis», no era que creyese más o menos adecuado el Auditor expresar párrafos de énfasis que de salvedad, sino que dada la trascendencia significativa de aquellas circunstancias para el reflejo de la imagen fiel de la Sociedad, venía expresamente obligado a hacer constar aquellos incumplimientos de normas contables en párrafos de salvedad, llevándolo con la expresión " excepto por " al párrafo de opinión.

Al no hacerlo así deviene indudable que incumplió el primer presupuesto del tipo infractor y, por ello, el motivo ha de ser desestimado.

**SÉPTIMO.** El tercer motivo de casación, articulado también como los anteriores al amparo del propio ordinal 4º del artículo 95.1 de la citada Ley Jurisdiccional, denuncia la infracción por interpretación errónea del artículo 16.2.c), de la Ley 19/1.988, de 12 Jul., de Auditoría de Cuentas; motivo que viene a completar el anterior al denunciar la interpretación errónea que la sentencia hace del segundo elemento del tipo infractor, esto es, que aquel incumplimiento de las normas de auditoría " pueda causar perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada.»

Cierto es que, como se sostiene en el motivo, no basta un incumplimiento de las Normas Técnicas, sino que se requiere que ese incumplimiento pueda causar perjuicio económico.



Pero la sentencia impugnada contiene un dato fundamental - además de afirmar que el Auditor no había emitido opinión de salvedad con respecto de esas prácticas contables, sino que utilizó párrafos de énfasis -, cual es que " si los cargos mencionados se hubieran contabilizado en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, Ebro Agrícolas, Compañía de Alimentos (sic), S.A., hubiera pasado a tener un resultado del ejercicio auditado de 3.588 millones de beneficios a 2.203 millones de pesetas en pérdidas.»

Y ese extremo fundamental no se encuentra debidamente combatido en el motivo, más que con simples especulaciones, lícitas en defensa de su derecho, pero que en modo alguno desvirtúan aquella afirmación, porque, como acertadamente sostiene en la oposición del motivo el Sr. Abogado del Estado, " cuando las operaciones contables realizadas son tan groseramente irregulares como para suponer, en cuantía trascendente, que con ellas se eluden unas pérdidas operativas de importancia mediante el mecanismo de cargar a reservas resultados negativos de operaciones directamente vinculadas a la explotación del negocio, es incuestionable la potencialidad del perjuicio económico tanto para terceros - que se ven privados de tener de forma clara y precisa una imagen fiel de la verdadera situación de una empresa como la afectada, con cotización en bolsa - como para - incluso - sus propios accionistas a quienes se les priva de conocer con claridad y precisión un dato relevante vinculado a las operaciones y decisiones relacionadas con la gestión de la empresa». Que, en definitiva, no es sino lo que la sentencia viene a afirmar.

No se está presumiendo un posible perjuicio, sino constatando a través de unos datos concretos los posibles perjuicios que esa distorsión de la imagen fiel derivado de aquel incumplimiento pueden ocasionar, sin que desde luego pueda afirmarse ante tan concluyente situación, que se trate de meros tecnicismos, como llega a afirmar la parte recurrente, pues precisamente, y como ya hicimos constar anteriormente, en " ningún caso (un párrafo de salvedad), debe ser sustituido por un párrafo de énfasis.»

Por ello el motivo también ha de ser desestimado.

**OCTAVO.** Queda, por último, por examinar, el cuarto motivo de casación articulado, asimismo, al amparo del ordinal 4º del propio artículo 95.1 de la Ley Jurisdiccional referida, y en cuyo motivo se denuncia la infracción del artículo 24.2 de la Constitución Española y 137.1 de la Ley 30/1.992, de 26 Nov. y sentencias del Tribunal Constitucional de 26 Jul. 1982 y 26 Abr. 1990, en cuanto se proclama el derecho a ser presumido inocente.

Ciertamente que una doctrina jurisprudencial tan extensa como reiterada, que por ello excusa de su cita pormenorizada, ha destacado que los principios penales son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho Administrativo sancionador y, entre esos principios, cobra especial relevancia el de presunción de inocencia derivado del artículo 24 de la Constitución Española; sin embargo, tal presunción no podía ser ni es iuris et de iure, sino meramente iuris tantum, por lo que de antiguo proclama el Tribunal Constitucional que esa presunción queda salvaguardada cuando por parte de la Administración se ha efectuado una actividad probatoria que pueda calificarse de cargo.

En este caso, la presunción de inocencia en el motivo viene conectada a la culpabilidad. Y en efecto, por esa aplicación, con matices, al Derecho Administrativo Sancionador de los principios que inspiran el orden penal, en cuanto ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, entre ellos también cobra especial virtualidad el elemento o principio de culpabilidad, siendo así que la presunción de



inocencia no sólo tiene que ver con la prueba de la autoría de los hechos, aunque sea su vertiente más usual de aplicación, sino que además se relaciona con la culpabilidad imputable al que, en su caso, los realiza, sin que pueda acantonarse - así se expresa la sentencia de este Tribunal Supremo de 24 Ene. 1994 -, el ámbito de su funcionalidad en aquel primer plano de demostración de los hechos (Sentencias del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 Abr. y 14/1997, de 28 Ene.), ya que toda resolución sancionadora, sea penal o administrativa requiere a la par certeza de los hechos imputados, obtenida mediante pruebas de cargo, y certeza del juicio de culpabilidad sobre esos mismos hechos.

Pues bien, de lo actuado y lo que la Sala de Instancia valora, de lo que necesariamente ha de partirse, resulta acreditado tal juicio de culpabilidad; culpabilidad que es exigible incluso a «título de mera inobservancia.»

Y esa inobservancia resulta claramente acreditada de las actuaciones, sin que la sentencia como pretende hacer creer la recurrente, cambie el título de la imputación --de culpa a dolo-- cuando en su Fundamento Jurídico Quinto, declara que: «Brevemente nos referiremos a la pretendida ausencia de culpabilidad del auditor; de lo anteriormente expuesto se desprende que el auditor de una prestigiosa firma, conocedor de las normas y que detectó las infracciones contables prefirió utilizar los párrafos de énfasis, más beneficiosos para su cliente, en vez de emitir una opinión de salvedad.»

Quizás pudo ahorrarse la sentencia, para mantener la existencia de culpabilidad, alguna expresión, que es lo que la parte recurrente entiende que, al mudar la sentencia aquel título de la imputación, es en lo que choca con la presunción de inocencia. Sin embargo, ello no cabe deducirlo del contenido de la sentencia que se limita a reafirmar aquel título de imputación, a través de los hechos constatados, añadiendo unas circunstancias que resaltan el deber de observancia de unas normas contables por quien, por razón de su profesión y del conocimiento de ésta, no debía haberlas inobservado.

Por otra parte y, ante las alegaciones de la recurrente, ha de señalarse, como de forma más reciente ha puesto de relieve esta Sala Jurisdiccional (Sección 7ª), en sentencias de 12 Ene. 2000 y 23 Jul. 2002 --ambas pronunciadas, además, sobre la misma materia que ahora tratamos y la segunda, como ya dijimos dictada en Recurso de Casación interpuesto por la propia recurrente, contra otras Resoluciones administrativas, y por la vía procedimental de la Ley 62/1.978--, que: «Para que una discrepancia jurídica pueda ahuyentar la culpabilidad de un incumplimiento normativo objetivamente acreditado es necesario que resulte razonablemente justificada. Y esto último, a su vez, exige que se precisen los puntos polémicos que susciten esa discrepancia, la alternativa interpretativa que en contra del órgano administrativo sancionador se sustente sobre esos puntos y las argumentaciones jurídicas utilizadas para defender esa interpretación diferenciada.»

Y es, precisamente, en esa exigencia de razonabilidad donde sí que cobran todo su vigor los razonamientos de la sentencia impugnada en ese Fundamento Jurídico antes transcrito puestos en conexión, como ha de hacerse, con los hechos establecidos y los razonamientos para rebatir las alegaciones de la parte.

Por lo que no cabe llegar a otra conclusión que la desestimación del motivo.



**NOVENO.** La desestimación de los motivos articulados comporta la desestimación del recurso de casación interpuesto, lo que ha de llevar, por aplicación de lo establecido en el artículo 102.3 de la Ley Jurisdiccional la expresa imposición de las costas de este recurso de casación a la parte recurrente.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, y en ejercicio de la potestad de juzgar que emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

### **FALLAMOS**

No ha lugar y, por tanto, desestimamos el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de «PRICE WATERHOUSE AUDITORES, S.A.» contra la sentencia de fecha 15 Jul. 1998 dictada por la sala de Contencioso Administrativo, Sección 9ª, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso contencioso-administrativo número 73/1.995; con expresa imposición de las costas de este recurso a la parte recurrente.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando,, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

### **PUBLICACIÓN.**

Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente de esta Sala Exmo. Sr. D. Francisco Trujillo Mamely, todo lo cual yo, el Secretario, certifico.