PREGUNTA

 La crisis sanitaria del Coronavirus puede tener su reflejo en el informe de auditoría como un párrafo de incertidumbre material de empresa en funcionamiento, dependiendo del sector y de las circunstancias concretas. Suponiendo esa situación, sería compatible dicho párrafo con un AMRA por la existencia de un crédito fiscal? o la existencia de la incertidumbre material hace que la Activación del crédito fiscal debe ser considerada un incumplimiento y por tanto deba ser tratada como una salvedad?

RESPUESTA

Los **activos por impuestos diferidos** se encuentran regulados en el **PGC. NRV 13ª.2.3,** y en el mismo se establece que se reconoce un activo por impuesto diferido en los siguientes supuestos:

–  por las diferencias temporarias deducibles;

–  por el derecho a compensar pérdidas fiscales en ejercicios posteriores;

–  por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

Los **activos por impuesto diferido** suponen un importe a recuperar de la Hacienda Pública **condicionado a que la empresa disponga en el futuro de ganancias fiscales que permitan la aplicación de estos activos.**

Como cautela, la norma establece que a **la fecha de cierre de cada ejercicio la empresa debe reconsiderar los activos por impuesto diferido** reconocidos y los que no haya reconocido anteriormente. En ese momento, la empresa da de baja un activo reconocido anteriormente si ya no resulta probable su recuperación, o registra cualquier activo de esta naturaleza no reconocido anteriormente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación.

En la normativa de desarrollo se establecen las siguientes matizaciones sobre el activo por impuesto diferido:

–  No constituyen un derecho de cobro frente a la Administración tributaria (ICAC Resol 9-2-16 art.2.5).

–  De acuerdo con el **principio de prudencia el reconocimiento solo se produce si resulta probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.** Se considera que concurre esta circunstancia cuando la legislación fiscal contemple la posibilidad de conversión futura de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, respecto a los activos susceptibles de conversión (ICAC Resol 9-2-16 art.5.1)

-Salvo prueba en contrario, se considera que **no es probable que disponga de ganancias fiscales futuras** en los siguientes supuestos (i) cuando se prevea que su recuperación **futura se va a producir en un plazo superior a los diez años** contados desde la fecha de cierre del ejercicio, al margen de cuál sea la naturaleza del activo por impuesto diferido; (ii) en el caso de tratarse de créditos derivados de deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar fiscalmente por insuficiencia de cuota, cuando habiéndose producido la actividad u obtenido el rendimiento que origine el derecho a la deducción o bonificación, existan dudas razonables sobre el cumplimiento de los requisitos para hacerlas efectivas (ICAC Resol 9-2-16 art.5.3).
Así, el **límite temporal de diez años, contados desde la fecha de cierre del ejercicio, al que debe extenderse el análisis sobre la recuperación de todos los activos por impuesto diferido se revisa. Se mantiene como referente, pero puede superarse si la empresa aporta una clara evidencia de la recuperación de sus activos por impuesto diferido en un plazo temporal superior** (ICAC Resol 9-2-16 art 5.3.a y 4.b y Exposición de motivos).

-En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa debe reconsiderar la contabilización de todos los activos por impuesto diferido. Por lo tanto, en ese momento, la empresa debe dar de baja un activo reconocido con anterioridad si ya no resulta probable su recuperación, o registrar cualquier activo de esta naturaleza no reconocido previamente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación y se cumplan las demás reglas (ICAC Reol 9-2-16 art.5.8)

- En relación con el derecho a compensar pérdidas fiscales: (i) **la obtención de un resultado de explotación negativo en un ejercicio no impide el reconocimiento de un activo por impuesto diferido.** No obstante, cuando la empresa muestre un historial de pérdidas continuas, se presume, salvo prueba en contrario, que no es probable la obtención de ganancias que permitan compensar las citadas bases; (ii) para poder reconocer un activo debe ser probable que la empresa vaya a obtener beneficios fiscales que permitan compensar las citadas bases imponible negativas en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal, con el límite máximo de diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, salvo prueba de que será probable su recuperación en un plazo mayor, en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores o no establezca un límite temporal para poder practicar la compensación (ICAC Resol 9-2-16 art. 5.4).
**En todo caso, el plan de negocio empleado por la empresa para realizar sus estimaciones sobre las ganancias fiscales futuras debe ser acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad** ( ICAC Resol 9-2-16 art 5.5)

Por otro lado y como ya se ha comentado en la [Comunicación del departamento técnico nº 102,](https://rea.economistas.es/wp-content/uploads/sites/3/2020/03/REA-CDT102310320-2.pdf) entre las consideraciones de auditoria que se deben tener en cuenta a la hora de valorar los efectos del COVID-19 se encuentra el de analizar con riguroso escepticismo los planes de contingencias previstos o elaborados por las empresas, bajo la perspectiva del principio de empresa en funcionamiento. Al evaluar si una entidad es una empresa en marcha debe considerarse toda la información relevante disponible hasta la fecha de emisión de los estados financieros. Los eventos que ocurrieron después de la fecha de cierre del ejercicio en relación con el brote de coronavirus podrían haber causado un deterioro significativo en las condiciones económicas de algunas entidades y un aumento de la incertidumbre económica para otras.

La gerencia puede necesitar evaluar si estos eventos o condiciones, individual o colectivamente, arrojan dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, o en casos severos, si el supuesto de negocio en marcha sigue siendo apropiado como base para la preparación de los estados financieros de la entidad. En base a este análisis la Dirección de la sociedad puede concluir que aún es apropiado que las cuentas anuales se preparen bajo el principio de empresa en funcionamiento, pero que las implicaciones del brote de coronavirus son tales que existen o pueden existir dudas significativas sobre la capacidad de una entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En estos casos, cuando la Dirección es conocedora de las incertidumbres materiales que generan una duda significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, o cuando la conclusión de que el supuesto de negocio en marcha sea apropiado ha requerido un juicio significativo, debe incluirse revelación adecuada en la memoria de las cuentas anuales.

Muchos de estos aspectos pueden ocasionar, en circunstancias extremas, dudas sobre la continuidad de la empresa. El auditor deberá cerciorarse de que la sociedad tiene razonablemente asegurada su continuidad hasta la siguiente formulación de sus cuentas anuales. Si con anterioridad a la epidemia ya existían dudas sobre la viabilidad de la compañía, el auditor deberá acentuar su escepticismo profesional al respecto. Es posible que en muchos informes de auditoría esta circunstancia dé lugar a la incorporación de una Cuestión Clave de la Auditoría (si se trata de una EIP) o a un AMRA (en el caso de Entidades no EIP), e incluso en algunos casos originará la necesidad de incluir una sección por incertidumbre en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

En el caso que nos ocupa, parece que se ha optado por esta última opción, es decir se considera que **no es probable que la sociedad disponga de ganancias fiscales futuras** **que permita la recuperación de estos activos por impuestos diferidos.** Requisito este último que como ya hemos mencionado en la primera parte de esta consulta es indispensable para el reconocimiento de este activo.