

AUDITORÍA DEL AREA FISCAL

Objetivos: Obtener evidencia de que no existen riesgos significativos por incumplimientos de la norma fiscal que puedan originar pasivos materiales (significativos) que distorsionen la imagen fiel de la situación patrimonial de la entidad.

Dependiendo de las posibilidades de error también podrían, excepcionalmente, evaluarse posibles activos (cuentas por cobrar) no registrados: activos por impuesto diferido, bases imponibles negativas a compensar, bonificaciones fiscales pendientes de compensación, etc. Pero este es un objetivo más "raro", porque el riesgo es mucho menor.

En definitiva el objetivo general es que tanto las CxC como las CxP recogidas en el balance correspondientes al área fiscal son razonables y están bien soportadas y de que no existe riesgo de aflorar posibles pasivos fiscales omitidos.

Procedimientos: Los principales procedimientos que se llevan a cabo para conseguir el objetivo primordial de descartar pasivos omitidos son los siguientes:

- Evaluación del **sistema de control interno** en el área. Verificar que se tienen establecidas las medidas que aseguran un correcto funcionamiento de la contabilidad que permiten la presentación de declaraciones en tiempo oportuno y por los importes adecuados. Adicionalmente evaluar la **actitud de la dirección** respecto al cumplimiento de la norma fiscal.
- Evaluación de los **riesgos del sector**: cooperativas (firma del recibo del agricultor, facturas pendientes de emitir sin declarar el IVA devengado, etc.), bodegas, almazaras, gasolineras, alcohólicas (impuestos especiales, registros especiales), etc.
- **Circularización de los asesores fiscales** de la entidad solicitándoles que nos informen de aquellas circunstancias (procesos de inspección en marcha, riesgos especiales, etc.) que puedan originar posibles provisiones o contingencias.
- **Cuadre de cuotas registradas**: Analizar que las CxC y las CxP registradas en el balance al cierre cuadran con los modelos presentados a la Administración Tributaria y están debidamente soportados.
- **Cuadre de bases**: En IVA e IRPF, cuadro de las bases declaradas en los modelos correspondientes con las cifras contables. Concretamente:
 - En IVA repercutido cuadro con la cifra de ingresos por ventas y prestaciones de servicios registrados en contabilidad. Analizar las partidas de conciliación y posibles contingencias.
 - En IVA soportado cuadro con la cifra de compras y gastos registradas en contabilidad. Analizar las posibles variaciones y evaluar posibles contingencias
 - En IRPF cuadro de bases declaradas con las cifras que lucen en contabilidad: gastos de personal, alquileres, profesionales, etc. Analizar las partidas de conciliación y evaluar posibles contingencias.

- Adicionalmente al cuadro de bases, en IRPF se ha de verificar tomando un muestreo de nominas que se aplican correctamente los tipos de retención. Igualmente de cara a la Seguridad Social se ha de analizar que se cotiza adecuadamente.
- En **Impuesto de Sociedades**, el objetivo es igualmente asegurarnos de que las bases imponibles declaradas cumplen con la norma fiscal (especialmente la deducibilidad del gasto), los tipos aplicados son correctos, y las deducciones y bonificaciones son correctas. Igualmente se ha de analizar que el patrimonio neto declarado fiscalmente coincide con el Patrimonio Neto contable, en definitiva que no hay patrimonio no declarado u oculto al fisco. Para eso se efectúan los siguientes procedimientos:
 - Análisis de los gastos contables y evaluación si son fiscalmente deducibles. Existen diferencias de tipo permanente (multas y sanciones, donativos y liberalidades, pérdidas por deterioro de valor de empresas del grupo y otras entidades, etc.) y de tipo temporal: amortizaciones, provisiones por insolvencias, tratamiento del leasing, fondo de comercio, provisión por contratos onerosos, limitación gastos financieros.
 - Análisis de diferencias en la aplicación del principio del devengo contable y fiscal. Análisis de posibles gastos-ingresos contabilizados contra reservas (p.e. errores o cambios de criterio contable), pero que forman parte de la base imponible (Art 11.3 de la LIS).
 - Análisis de otras diferencias de criterios de imputación temporal (Art 11 LIS): operaciones a plazos, rentas negativas por transmisión de inmovilizado y valores a empresas del grupo, etc.
 - Revisión contable de la posible existencia de pasivos ficticios o activos ocultos (p.e. por ingresos no registrados fiscalmente, cobros de ventas sin factura, contabilización de gastos ficticios, cuentas con administradores por operaciones no declaradas, etc.), de acuerdo con Art 121 LIS. Análisis de la posible prescripción de la eventual sanción por haber transcurrido más de 4 años.
 - Análisis del registro contable de pasivos por diferencias temporarias devengados (por ejemplo en la contabilización de las subvenciones de capital, en el tratamiento del leasing, etc.).
 - Análisis de la cobrabilidad de los activos fiscales por diferencias temporarias (amortizaciones, provisiones, gastos financieros, etc.) y los créditos por bases imponibles negativas. Solo se deben registrar cuando no existan dudas razonables de que la entidad generara bases imponibles positivas para su compensación.
 - Análisis de la correcta aplicación del tipo de gravamen en función de las circunstancias de la entidad: entidades cooperativas, entidades de reducida dimensión, mantenimiento y creación de empleo, entidades de nueva creación, etc.
 - Análisis del adecuado soporte legal de las deducciones y bonificaciones aplicadas por la empresa en la declaración fiscal.
 - Análisis de la posible aplicación de regímenes especiales: entidades exentas o parcialmente exentas, fusiones, arrendamiento de vivienda, consolidación fiscal, etc.
- En Impuestos municipales analizar los impuestos devengados y el pago de los mismos. Análisis de situaciones especiales que puedan originar pasivos omitidos.

Con lo anterior quedarían cubiertos los principales impuestos: IVA, IRPF, Sociedades e Impuestos Municipales. En función de las características del negocio sería necesario el análisis de otros impuestos (cooperativas con sección de crédito, bodegas, almazaras, gasolineras, alcoholeras, etc.).

Tratamiento contable e impacto sobre la opinión de auditoría de los posibles incumplimientos fiscales observados. Respecto al tratamiento contable hemos de referirnos a la NRV 15 del PGC y a la NIC 37. En ellos se cita la consideración y contabilización de las provisiones y contingencias.

Provisiones: Se consideran provisiones las situaciones en las que se dan las circunstancias siguientes:

- ✓ La empresa tiene una obligación para cuya cancelación es probable (probabilidad superior al 50%) que se tenga que desprender de recursos económicos.
- ✓ El importe a pagar puede estimarse de forma fiable.

Se deben registrar en cualquier caso en el balance y citar en la memoria

Contingencias: No se deben registrar en el balance, sino solo citar en la memoria. Para esto se ha de producir una de las siguientes situaciones:

- ✓ Las probabilidades de tener que desprenderse de recursos para atender la previsible obligación es remota (probabilidad inferior al 50%).
- ✓ El montante a pagar no puede evaluarse con suficiente fiabilidad.

Este es el resumen concreto aplicado al caso:

<u>Descripción</u>	<u>Provisión</u>	<u>Contingencia</u>
Estimación inferior a la materialidad de los posibles pasivos susceptibles de aflorar	N/A	N/A
Efecto estimado significativo y posibilidades remotas de afloramiento	-----	Si
Efecto estimado significativo y posibilidades superiores al 50% de afloramiento	Si	-----
El efecto no puede ser valorado con suficiente fiabilidad	-----	Si

Respecto al impacto en la opinión de auditoría, hemos de aplicar lo establecido en la NIA 705 sobre opinión modificada y NIA 706 sobre párrafos de énfasis y otras cuestiones. Hay varias posibilidades:

<u>Descripción</u>	<u>Citados en la Memoria</u>	<u>Afectan al Ppio. de Empresa en Marcha</u>	<u>Opinión</u>
Provisiones o Contingencias por importe inmaterial citados o no en la memoria	N/A	N/A	Favorable
Contingencias por importe material	Si	No	Favorable. Párrafo de énfasis opcional
Contingencias por importe material	Si	Si	Favorable. Párrafo de énfasis obligatorio
Provisiones por importe material registrados en el balance	Si	No	Favorable. Párrafo de énfasis opcional
Provisiones por importe material registrados en el balance	Si	Si	Favorable. Párrafo de énfasis obligatorio
Provisiones por importe material omitidas en el balance	N/A	N/A	Salvedad
Provisiones o Contingencias por importe material	No	N/A	Salvedad (incumplimiento norma contable)

RESUMEN DEL TRATAMIENTO DE LAS INCERTIDUMBRES EN LA OPINIÓN DE AUDITORÍA

