

# ¿Cómo contabilizar los créditos impositivos y las diferencias temporarias relacionadas con el impuesto sobre sociedades?



## Introducción

La correcta contabilización del impuesto sobre beneficios es esencial para ofrecer una imagen fiel de la situación financiera de una empresa. La Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 9 de febrero de 2016 desarrolla los criterios sobre registro y valoración de los impuestos en el Plan General de Contabilidad (PGC) y el Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-PYMES). En este artículo, nos enfocaremos en los artículos 5 y 7 de dicha Resolución, que tratan el reconocimiento y valoración de los activos por impuesto diferido, cruciales para la contabilización del gasto por impuestos; con especial énfasis en los activos por impuestos diferidos por créditos impositivos.

Autor:

**Manuel Rejón López**

Auditor de Cuentas  
Profesor del Master de Auditoría de la  
Universidad de Granada

La Resolución introduce una metodología basada en el enfoque de balance. Este enfoque se centra en las diferencias temporarias que surgen de la distinta valoración contable y fiscal de los activos y pasivos. Dichas diferencias influyen en la carga fiscal futura y, por tanto, en la necesidad de reconocer y valorar activos y pasivos por impuesto diferido.

### **Reconocimiento de activos por impuesto diferido (artículo 5)**

Los activos por impuesto diferido representan la cantidad de impuestos que una empresa podrá recuperar en ejercicios futuros. Estos activos se generan a partir de diferencias temporarias deducibles (4740), pérdidas fiscales compensables (4745) y ventajas fiscales no aplicadas (por ejemplo, deducciones y bonificaciones pendientes de compensar, 4742). El reconocimiento de estos activos se realiza solo si es probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan su aplicación, en línea con el principio de prudencia.

Para poder reconocer un activo por impuesto diferido, se deben cumplir las siguientes condiciones:

1. Probabilidad de ganancias fiscales futuras: la Resolución establece que se presume probable la recuperación de un activo por impuesto diferido cuando la legislación fiscal contemple la posibilidad de conversión futura de estos activos en un crédito exigible frente a la Administración tributaria. Este criterio se ha desarrollado para asegurar la fiabilidad de los activos registrados.

También se indica en la Resolución que será probable que se disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente para poder recuperar los activos por impuesto diferido, siempre que existan diferencias temporarias impositivas en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y referidas al mismo sujeto pasivo, cuya reversión se espere:

- a. En el mismo ejercicio fiscal en el que se prevea reviertan las diferencias temporarias deducibles; o
- b. En ejercicios en los que una pérdida fiscal, surgida por una diferencia temporaria deducible, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

Por ejemplo, la empresa tiene al cierre del ejercicio 2024 una diferencia temporaria deducible de 50.000 euros relacionada con la provisión para la depreciación de activos. Adicionalmente, se prevé que en el ejercicio 2025 se revertirá una diferencia temporaria impositiva de 60.000 euros vinculada a la misma autoridad fiscal y al mismo sujeto pasivo. El tipo impositivo de la empresa es del 25%. La normativa establece que para poder reconocer un activo por impuesto diferido, la empresa debe esperar disponer de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente, lo que en este caso se cumple porque hay una diferencia temporaria impositiva (60.000 euros) que se revertirá en el mismo ejercicio fiscal en que se espera que revierta la diferencia temporaria deducible (2025).

El activo por impuesto diferido se calculará aplicando el tipo impositivo del 25% a la diferencia temporaria deducible:

$$\text{Activo por impuesto diferido: } 50.000 \times 25\% = 12.500 \text{ euros}$$

Al cierre del ejercicio 2024, la empresa debe registrar el activo por impuesto diferido. El asiento contable sería:

Cuenta 4745. Activos por impuesto diferido: 12.500 euros (Debe)

Cuenta 6301. Impuesto diferido: 12,500 euros (Haber)

Al evaluar si la entidad tendrá suficientes ganancias fiscales en ejercicios futuros, se han de excluir las partidas impositivas que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperan en ejercicios futuros.

2. Situaciones en las que no se reconoce un activo por impuesto diferido:

- Cuando la diferencia temporaria deducible provenga del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios, y que en la fecha de la operación no afecte ni al resultado contable ni a la base imponible. Por ejemplo, puede haber activos por impuestos diferidos si se adquiere un negocio en marcha, pero no si se adquiere un activo determinado (por ejemplo, un local comercial).
- En casos en que la empresa muestre un historial de pérdidas continuas, se presume, salvo prueba en contrario, que no será probable la obtención de beneficios fiscales futuros. Por ejemplo, una empresa con dos o tres ejercicios consecutivos de pérdidas no debe reconocer los créditos impositivos (e incluso dar de baja los previamente contabilizados en años anteriores, mucho cuidado con esta cuestión), salvo que sea probable obtener beneficios económicos los siguientes años (imagínemos el caso de una startup que los primeros años tiene pérdidas, pero consigue contratos por 5 años que supone beneficios futuros más que probables para la empresa).

3. Límite temporal: generalmente, no se reconoce un activo por impuesto diferido si se prevé que su recuperación futura se producirá en un plazo superior a 10 años desde la fecha de cierre del ejercicio, a menos que se demuestre con evidencia que es probable su recuperación en un plazo mayor. Supongamos el caso de un parking que en sus primeros años obtiene pérdidas pero al estar en una zona nueva de expansión, va a recuperar claramente su negocio en los próximos 20 años.

4. Activos especiales: Si una diferencia temporaria deducible se origina por una combinación de negocios y el importe del fondo de comercio es menor que su base (valor) fiscal, se podrá reconocer un activo por impuesto diferido, siempre que se cumplan los criterios establecidos. Por ejemplo, ocurre cuando el fondo de comercio se amortiza contablemente al 10% y fiscalmente al 5%, de forma que se van acumulando activos por impuestos diferidos al inicio del período de amortización.

5. Planes de negocio y análisis: para determinar la probabilidad de que la empresa tenga ganancias fiscales futuras, se deben realizar estimaciones basadas en un plan de negocio realista y acorde con la situación de la empresa y las condiciones del mercado. Esta documentación tiene especial relevancia de cara a la inspección tributaria y a la auditoría de la empresa.

#### **Valoración de los activos por impuesto diferido (artículo 7)**

Los activos (y también los pasivos) por impuesto diferido se valorarán utilizando los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión. Esta valoración se realiza en función de la normativa vigente o pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio y de la forma en que se espera recuperar o pagar el activo o pasivo. Por ejemplo, sobre la base imponible negativa (suponer 100.000 euros) se aplica el tipo de gravamen actual o que se apruebe de cara a futuro (por ejemplo, 25%) y se contabiliza el activo por impuesto diferido en la cuenta 4745 ( $100.000 \times 25\% = 25.000$  euros).

Los cambios en la legislación fiscal, como las modificaciones de los tipos de gravamen, pueden llevar a una variación en los importes de los activos y pasivos por impuesto diferido. Esto implica que las empresas deben estar atentas a cambios legales que puedan afectar su contabilización. Por lo tanto, si por ejemplo se modifica la Ley del Impuesto sobre So-

ciedades e implica una aplicación de un 30% desde el ejercicio 2025 en adelante, los activos y pasivos por impuesto diferido se podrían modificar en base al nuevo tipo de gravamen.

Por otro lado, los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados. Esto significa que deben ser registrados por su valor nominal, sin considerar el valor temporal del dinero.

### **Conclusión**

La correcta contabilización de los créditos impositivos y, en general, de las di-

ferencias temporarias con el impuesto sobre sociedades es fundamental para reflejar la verdadera situación financiera de una empresa. La normativa contable exige cautela en el reconocimiento de activos por impuestos diferidos, asegurando que solo se registren cuando hay una probabilidad razonable de ganancias fiscales futuras. Además, factores como el historial de pérdidas, el límite temporal y la valoración de los activos deben ser considerados cuidadosamente. Un adecuado plan de negocio y un seguimiento continuo de las normas fiscales permiten a la empresa cumplir con sus obligaciones y optimizar su posición financiera.