



Universidad de Valladolid

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Trabajo de Fin de Grado
**Grado en Administración y Dirección de
Empresas**

Contabilización del Impuesto sobre Sociedades

Presentado por:
GUILLERMO VAQUERO MORALES

Tutelado por:
SOFIA RAMOS

Valladolid, 27 de Septiembre de 2021

RESUMEN:

En el presente trabajo se muestra, la contabilización del impuesto de sociedades desde un punto de vista tanto teórico como práctico, separando también el punto de vista fiscal y el contable. Para ello, en la parte teórica nos centramos en definir los conceptos más importantes, incluida la del mismo impuesto para poderlo analizar y entender de una manera más detallada. Distinguimos también algunos de los principales aspectos de dicho impuesto. Por último, desde el punto de vista práctico, analizamos primero una serie de pasos para aprender como contabilizar dicho impuesto antes de meternos directamente con un ejemplo, y para acabar de analizar la contabilización ponemos un ejemplo detallado y completo de su contabilización.

Palabras clave: Impuesto de sociedades, contabilización, RICAC-16, PGC (Plan general de contabilidad).

Clasificación JEL:

En este trabajo los códigos utilizados son:

M: Administración de empresas y economía de la empresa; Marketing; Contabilidad.

M4: Contabilidad y Auditoría

M41: Contabilidad

H: Economía pública

H2: Tributación, subvenciones e ingresos

H25: Impuestos y subvenciones de las rentas empresariales

ABSTRACT:

This work shows the accounting of corporation tax from both a theoretical and practical point of view, also separating the fiscal and accounting points of view. To do this, in the theoretical part we focus on defining the most important concepts, including the tax itself in order to analyze and understand it in a more detailed way. We also distinguish some of the main aspects of this tax. Finally, from a practical point of view, we first analyze a series of steps to learn how to account for said tax before going directly to an example, and to finish analyzing the accounting we provide a detailed and complete example of its accounting.

Keywords: Corporation tax, accounting, RICAC-16, PGC (General Accounting Plan).

1.	INTRODUCCION	4
2.	DEFINICIONES	6
2.1.	IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS.....	7
2.2.	DIFERENCIAS PERMANENTES Y DIFERENCIAS TEMPORARIAS	7
2.3.	GASTO/ INGRESO POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS.	9
3.	PRINCIPALES ASPECTOS DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS.....	11
3.1.	CALCULO DE LA BASE FISCAL DE UN ACTIVO O PASIVO	11
3.2.	RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS.	13
3.3.	RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO.	15
3.3.1.	<i>Novedades en el reconocimiento de activos</i>	20
3.3.2.	<i>Valoración</i>	21
3.4.	LA RESERVA DE CAPITALIZACIÓN	23
3.5.	LA RESERVA DE NIVELACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES	24
3.6.	LA PERIODIFICACIÓN DE DIFERENCIAS PERMANENTES Y OTRAS VENTAJAS FISCALES.....	26
4.	CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES	27
4.1.	DIFERENCIACIÓN ENTRE RESULTADO CONTABLE Y FISCAL	27
4.2.	DIFERENCIAS EN RESULTADOS VS DIFERENCIAS EN BALANCE	28
4.3.	CLASIFICACIÓN DIFERENCIAS EN RESULTADOS	29
4.3.1.	<i>Ejemplo diferencia permanente</i>	29
4.3.2.	<i>Ejemplo diferencia temporal</i>	30
4.4.	CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	30
4.4.1.	<i>Método de la cuota a pagar</i>	31
4.4.2.	<i>Método del efecto impositivo</i>	31

4.4.3.	<i>Bases negativas pendientes de compensar</i>	32
4.5.	CAMBIOS EN EL TIPO DE GRAVAMEN	33
4.6.	EJEMPLO CONTABILIZACION IMPUESTO SOCIEDADES.....	36
5.CONCLUSIONES		39
6.REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS		41

1. INTRODUCCION

Con la realización del presente Trabajo Fin de Grado (en adelante TFG) se pretende reflejar el conjunto de conocimientos y competencias esenciales adquiridos durante la realización del Plan de Estudios del Grado en Administración y Dirección de Empresas. En ese caso, el actual TFG está relacionado con el área de Fiscalidad y Contabilidad, dentro de la cual se han cursado asignaturas sobre los impuestos más destacados que componen el sistema tributario, como son el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Sociedades, adquiriendo así amplios conocimientos sobre el funcionamiento de estos.

De forma más concreta, este TFG tiene como cometido, principalmente, llevar a cabo el análisis y estudio del impuesto sobre sociedades o también llamado el impuesto sobre los beneficios.

La elección de este impuesto (y no de otro) ha sido motivada porque hoy día es una de las figuras tributarias principales de nuestro sistema impositivo español debido a su importancia recaudatoria y a su capacidad de control sobre los rendimientos empresariales.

La Gran Recesión, conocida más comúnmente como la crisis económica mundial que comenzó en 2008 y fue originada en Estados Unidos, dejó un gran agujero en las arcas públicas de nuestro país, lo que supuso una notable caída de los ingresos públicos. Ante esta realidad, el Gobierno español aprobó diversas reformas fiscales con el fin de incrementar los ingresos públicos y, a su vez, conseguir la mayor reducción posible en el déficit público.

Se sabe que este impuesto es aquél que recae sobre los beneficios de una empresa a un tipo general de gravamen del 25%, por lo que hay que estudiar también los casos especiales en los que el tipo de gravamen no es este.

Los ámbitos que se van a estudiar son tanto el de contabilidad como el de fiscalidad basándose principalmente de dos normativas. Por un lado, el Plan General de Contabilidad¹ (en adelante PGC) en su Norma de Registro y Valoración (en adelante NRV) 13ª de Impuesto sobre beneficios junto Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios (en adelante RICAC-16,, En esta normativa se regula todo lo relativo al la contabilización del impuesto de sociedades incluyendo incluso algunas definiciones de conceptos que están relacionados con este impuesto, así como realiza una serie de explicaciones de aspectos relacionados con el mismo, como por ejemplo, la valoración de los activos y pasivos tanto por impuesto corriente como por impuesto diferido, y demás aspectos importantes para su entendimiento.

Por el lado de la fiscalidad analizaremos la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS)

El análisis conjunto de ambas normativas, contable y fiscal, sirven como base para el conocimiento teórico de este impuesto sobre sociedades, de la conciliación en ambos ámbitos, para así poder después desarrollar un estudio práctico para mejor conocimiento de cómo se contabiliza este impuesto.

Por ello, este trabajo se ha estructurado de la siguiente manera:

El apartado segundo está dedicado al análisis de una serie de definiciones que la RICAC-16 han introducido como novedad o ha profundizado en las ya contenidas en el PGC. El apartado tercero esta dedicado al análisis de una manera más profunda del impuesto, estudiando los principales y mas importantes aspectos de este impuesto desde la normativa contable(calculo

¹ Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad

de la base fiscal, reconocimiento y valoración de activos y pasivos, diferentes tipos de reservas...etc.). El apartado cuarto cambia por completo, ya que pasamos de la parte teórica a la parte práctica, por lo que en dicho apartado estudiaremos como se contabiliza este impuesto, adjuntando ejemplos. El apartado cinco está destinado a las conclusiones del trabajo. El sexto y último apartado está destinado a las referencias bibliográficas del trabajo.

Después de ver la estructura y una pequeña introducción vamos a ver los objetivos y la metodología empleada para la realización del trabajo.

Empezamos con los objetivos, el principal objetivo por el cual realizamos el trabajo es la finalización del grado, pero este no es el objetivo más importante por el cual realizamos el trabajo, el objetivo más importante es el aprendizaje de nuevos contenidos y en este caso sobre el impuesto de sociedades que es un tema al que me gustaría dedicarme en el futuro.

Hay más objetivos, pero de menor importancia como el de valorar a mi mismo las capacidades para realizar un trabajo final...

Vamos con la metodología empleada en dicho trabajo, en este caso empleamos una metodología muy variada:

La principal metodología es la revisión bibliográfica o también llamado de una forma más coloquial análisis de artículos e informes publicados sobre un área de conocimiento (atendiendo a diferentes manuales que ya hemos nombrado anteriormente en esta introducción). También utilice otro tipo de metodologías como la observación o encuesta realizadas a varias personas que se dedican a temas fiscales basados en este impuesto.

2. DEFINICIONES

Para profundizar en el tema del impuesto sobre sociedades es necesario comenzar definiciones sobre los conceptos más relevantes de dicho tema. En primer lugar, una definición técnica sobre el impuesto.

2.1. Impuesto sobre beneficios.

El impuesto de sociedades o también llamado Impuesto sobre la renta o sobre los beneficios de las sociedades, éste es un impuesto directo, de carácter personal y habitualmente de tipo impositivo único, que recae sobre los beneficios de las sociedades como su propio nombre indica. Así también que, en el Impuesto sobre beneficios se aplica el mismo tipo de gravamen en todo el territorio español, el 25% de los beneficios de las empresas, aunque hay algunos casos especiales dependiendo del tamaño, el tipo de empresa y demás..., pero el tipo de gravamen mencionado anteriormente es el general.

Según lo dispuesto en el artículo 1 de la LIS:

El **Impuesto sobre Sociedades** es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las **sociedades** y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta **ley**.

Por su parte, el PGC en su NRV 13º indica que: :

“Son aquellos impuestos directos, ya sean nacionales o extranjeros, que se liquidan a partir de un resultado empresarial calculado de acuerdo con las normas fiscales que sean de aplicación.”

Dado que las definiciones en la RICAC-16 son más amplias que en el PGC, será el primero de ellos el que utilizaremos para recordar algunas de las definiciones recogidas en el artículo 2 de Capítulo I:

2.2. Diferencias permanentes y diferencias temporarias

Las diferencias temporarias:

“Son aquellas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.”

Partiendo de su concepto, hay que entender por qué se producen:

“Estas diferencias normalmente son debidas a la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable total antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de

imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en periodos subsiguientes.”

“Las diferencias temporarias también pueden surgir en una combinación de negocios o en el reconocimiento inicial de activos y pasivos, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.”

Hay 2 tipos de diferencias temporarias:

“a) Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.”

“b) Diferencias temporarias deducibles, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.”

Las diferencias permanentes, atendiendo a la RICAC-16 del impuesto:

“Son las diferencias entre el importe neto de los ingresos y gastos totales del ejercicio y la base imponible que no se identifican como diferencias temporarias.”

Ahora bien realizando un análisis de lo mencionado y explicado anteriormente, hay que darse cuenta que las diferencias temporarias son aquellas que surgen cuando hay una diferente valoración contable y fiscal de los activos y pasivos, mientras que las diferencias permanentes son aquellas que permanecen y aparecen siempre debido a que son las diferencias entre los ingresos y gastos, y la base imponible, es decir, siempre va a ver estas diferencias, de ahí su nombre, mientras que las diferencias temporarias no tienen por qué aparecer siempre porque puede que los activos y pasivos se valoren de la misma manera contable y fiscalmente.

Como resumen entonces las diferencias temporarias, surgen cuando hay diferencias entre la base imponible (resultado obtenido siguiendo los criterios fiscales: resultado fiscal) y el resultado contable antes de impuestos (resultado obtenido siguiendo los criterios contables: resultado contable), y, eso, es

debido a una normativa diferente en cuanto a la valoración de los activos y pasivos e ingresos y gastos en los ámbitos contable y fiscal.

2.3. Gasto/ Ingreso por impuesto sobre beneficios.

A continuación, se definen otros conceptos importantes para el sentido del trabajo, empezando por los gastos e ingresos del impuesto sobre beneficios, atendiendo a lo dispuesto en la RICAC-16 del impuesto, Capítulo 1, Artículo 2 de definiciones.

“El gasto por impuesto sobre beneficios: comprenderá la parte relativa al gasto por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto por el impuesto diferido.”

“Ingreso por impuesto sobre beneficios: comprenderá la parte relativa al ingreso por el impuesto corriente y la parte correspondiente al ingreso por el impuesto diferido.”

2.3.1. Gasto/ingreso por impuesto corriente y diferido.

Después de dejar claro las definiciones de gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios vamos a especificar más, definiendo mediante la misma normativa el gasto y el ingreso por impuesto corriente e impuesto diferido.

“El gasto (ingreso) por impuesto corriente se corresponderá con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta, así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente.”

“El gasto (ingreso) por impuesto diferido se corresponderá con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza económica de subvención.”

2.3.2. Impuesto corriente y diferido

Gracias a todo lo dicho anteriormente, hemos llegado a donde queríamos a dar la definición de impuesto corriente y diferido, atendiendo a la misma normativa de siempre.

Impuesto corriente: “el impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio. “

Es decir, “Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, darán lugar a un menor importe del impuesto corriente. El exceso de pérdida fiscal que no se pueda compensar de este modo y quede pendiente para su compensación en ejercicios futuros puede dar lugar al reconocimiento de un activo por impuesto diferido de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución. En aquellas jurisdicciones que permitan la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores a causa de una pérdida fiscal en el ejercicio presente, o la conversión de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, el impuesto corriente será la cuota de ejercicios anteriores que recupera la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas al ejercicio, o el importe del crédito exigible que se reconozca por la Administración tributaria en virtud de la citada conversión, respectivamente.”

Impuesto diferido: “es aquel que se genera como consecuencia de las diferencias temporales entre el tratamiento del patrimonio del contribuyente según las directrices contables (ingresos, costes, gastos) y el tratamiento fiscal según las leyes tributarias vigentes.”

2.4. Activos y pasivos por impuesto corriente

“Activos y pasivos por impuesto corriente: si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo. Por el contrario, el impuesto corriente se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago.”

En otras palabras, si la cantidad que se paga al final del ejercicio y de ejercicios anteriores es mayor que la cantidad que se tendría que pagar por el impuesto corriente de esos ejercicios, la diferencia se reconocerá como un activo por impuesto corriente, y al contrario se reconocerá como un pasivo por impuesto corriente.

2.5. Activos y pasivos por impuesto diferido

Así también, según las definiciones recogidas en la RIRAC-16:

Activos por impuesto diferido: “son las cantidades del impuesto o impuestos sobre el beneficio a recuperar en ejercicio futuros, relacionadas con:

- a) Las diferencias temporarias deducibles;
- b) El derecho a compensar las pérdidas fiscales; y
- c) Las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

Los activos por impuesto diferido no constituyen un derecho de cobro frente a la Administración tributaria.”

Pasivos por impuesto diferido: “son las cantidades a pagar en el futuro por la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.”

2.6. Base fiscal de un activo o pasivo

Según lo dispuesto en la RICAC-16:

“Base fiscal de un activo o pasivo: es la valoración fiscal o el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable.”

3. PRINCIPALES ASPECTOS DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS EN LA NORAMTIVA CONTABLE

3.1. Calculo de la base fiscal de un activo o pasivo

Como sabemos, la base fiscal es la valoración fiscal de los elementos, tanto activos como pasivos, con esta premisa y con la ayuda de la RICAC del

impuesto en su capítulo 1, artículo 2 de definiciones se puede explicar y definir mejor la base fiscal de un activo y de un pasivo por separado.

“La base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, a efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.”

“La base fiscal de un pasivo es su valor en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en períodos futuros. En el caso de ingresos de actividades ordinarias recibidos de forma anticipada, la base fiscal será su valor en libros menos cualquier eventual importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.”

Así mismo, es importante tener en cuenta algunos casos que son diferentes a los demás, por ejemplo:

“Puede existir algún elemento que tenga base fiscal, aunque carezca de valor contable y por lo tanto no figure reconocido como un activo o un pasivo en el balance; en particular, esto podría ocurrir cuando se reconozcan ingresos y gastos cuya tributación y deducibilidad, respectivamente, se produce en un momento posterior a su reconocimiento contable, y cuyo registro no origina el nacimiento o la variación de valor en una diferencia temporaria de otro elemento del balance. En estos casos surgirá una diferencia temporaria de acuerdo con los términos y condiciones establecidos en la presente resolución.”

Así también, otro caso diferente es cuando la base fiscal de los activos o pasivos no se puede sacar o saber de una manera rápida y evidente, y en la RICAC-16 del impuesto se explica de la siguiente manera:

“Cuando la base fiscal de un activo o un pasivo no resulte evidente, como podría ser el caso si la base fiscal depende de la forma en que se espere recuperar o liquidar el mismo, para calcular la base fiscal se deberá considerar el principio en que se fundamenta esta resolución; esto es, que la empresa debe reconocer un pasivo (activo) por impuesto diferido, siempre que la recuperación o liquidación del importe en libros de un activo o pasivo vaya a

generar futuros pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían si tales recuperaciones o liquidaciones no tuvieran consecuencias fiscales, sin perjuicio de las excepciones y límites temporales regulados en la propia resolución.”

Teniendo en cuenta todo lo mencionado anteriormente y lo dispuesto en la normativa fiscal, se puede explicar cómo se calcularía la base fiscal de un elemento, por ejemplo, de un activo es la parte deducible de los beneficios cuando estos se igualen, es decir, cuando se recupere el valor en libros del activo, y de un pasivo es el valor en libros de ese pasivo quitándole la parte que sea deducible fiscalmente de ese valor en libros del pasivo en ejercicios futuros.

De esto se deduce que hay que conocer la normativa fiscal para poder saber cuál es la parte que es deducible fiscalmente en los dos casos explicados anteriormente.

3.2. Reconocimiento y valoración de los activos y pasivos.

Según lo dispuesto en la NRV 13º del PGC:

“Debemos tener en cuenta que las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, darán lugar a un menor importe del impuesto corriente. No obstante, aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones se podrán registrar de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 de esta norma y en la norma relativa a subvenciones, donaciones y legados recibidos.”

Al igual que se ha visto en el apartado 3, cuando es un activo por impuesto corriente y cuando es un pasivo por impuesto corriente, en la NRV 13º del PGC se explica de nuevo que:

“El impuesto corriente correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago. En caso contrario, si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo.”

Así mismo, existe, un caso especial:

“En aquellas jurisdicciones que permitan la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores a causa de una pérdida fiscal en el ejercicio presente, el impuesto corriente será la cuota de ejercicios anteriores que recupera la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativos al ejercicio. En estos casos, el importe a cobrar por la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores se reconocerá como un activo por impuesto corriente.”

Ahora bien, ¿cómo se reconocen y valoran los diferentes activos y pasivos por impuesto corriente?, según lo dispuesto en la RICAC del impuesto, en el Capítulo 2:

Artículo 3. Reconocimiento.

“1. El impuesto corriente del ejercicio y de los ejercicios anteriores, se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté devengado a efectos fiscales y pendiente de pago. En caso contrario, si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo.

2. En caso de que la empresa tribute en alguna jurisdicción que permita la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores a causa de una pérdida fiscal en el ejercicio presente, el importe a cobrar por la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores se reconocerá como un activo por impuesto corriente.

3. Cuando la legislación fiscal establezca la posibilidad de convertir activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, también se reconocerá un activo por impuesto corriente, cuando se cumplan los requisitos previstos a tal efecto por la norma fiscal.”

Artículo 4. Valoración.

“1. Los activos y pasivos por impuesto corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, de acuerdo con la normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio.

2. Si su vencimiento supera el año, la empresa deberá considerar el efecto financiero del aplazamiento, salvo en el caso de las retenciones y pagos a cuenta que, soportadas o realizados en un ejercicio, serán aplicados en la liquidación a practicar en el ejercicio siguiente.”

Hay que tener en cuenta que después de tener clara la definición de los activos y pasivos por impuesto corriente, se puede extraer como conclusión que siempre que se esté en condiciones normales, se reconocerá como un pasivo siempre que esté pendiente de pago mientras que se reconocerá como un activo si la cantidad pagada de este ejercicio y de los anteriores es mayor que el impuesto corriente de dicho ejercicio. Puede haber casos especiales a la hora de reconocer el impuesto corriente como un activo o como un pasivo, los cuales vienen explicados en los apartados 2 y 3 del Artículo 3 de Reconocimiento de la RICAC del impuesto en su Capítulo 2.

En cuanto a cómo se valoran los activos y pasivos, se realizará según lo dispuesto en la normativa vigente de la fecha de cierre del ejercicio, en general, por el valor que desean recuperar o pagar de las autoridades fiscales, y en casos especiales, cuando su vencimiento supera el año, la empresa deberá realizar un aplazamiento y liquidarlo en el ejercicio siguiente.

3.3. Reconocimiento y valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido.

Después de haber definido cada uno de estos en el apartado 3, definiciones, es necesario dar una explicación de su reconocimiento y de su valoración,

según lo dispuesto en los dos manuales que se están utilizando, la RICAC del impuesto y la NRV 13º del PGC, y tener en cuenta que los activos y pasivos por impuesto diferido dependen de las diferencias temporarias, también definidas en el apartado 3.

Según lo dispuesto en la RICAC del impuesto se recoge a continuación cómo se reconocen los pasivos por impuestos diferidos, en el Capítulo 3:

Artículo 6. Reconocimiento de pasivos por impuesto diferido.

“1. En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que éstas hubiesen surgido de:

- a) El reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial. Por lo tanto, cuando la legislación tributaria establezca la deducibilidad de las pérdidas por deterioro del fondo de comercio o de la amortización sistemática, independientemente de la imputación contable, si en periodos posteriores surgen diferencias temporarias, los pasivos por impuesto diferido se reconocen en relación con esta parte del fondo de comercio.
- b) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además, en la fecha en que se realizó la operación, no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto. Además, tampoco se reconocerán los posteriores cambios en el pasivo por impuesto diferido que no se haya registrado inicialmente (por ejemplo, a medida que, en su caso, se amortice el activo).

2. A estos exclusivos efectos, las participaciones en el patrimonio neto de otras empresas no constituyen en sí mismas un negocio. Sin embargo, cuando el elemento se adquiera entregando a cambio instrumentos de patrimonio propio, la aplicación de esta dispensa en ningún caso puede originar un incremento en el patrimonio neto de la sociedad por un importe superior al valor razonable del elemento patrimonial, una vez deducido el efecto fiscal.

Como se ha mencionado al principio, los activos y pasivos por impuesto diferido están muy relacionados con las diferencias temporarias, ya que los

pasivos por impuesto diferido se reconocerán por todas las diferencias temporarias exceptuando 2 casos que vienen explicados en el Artículo 6 del Capítulo 3, en el apartado 1 (a y b).

Para el reconocimiento de los activos por impuesto diferido hay que tener en cuenta que hay muchas novedades, en lo dispuesto en el Boletín Oficial del Estado, por lo que se considera conveniente recogerlas en el siguiente punto. Lo primero es ver lo dispuesto en la RICAC del impuesto, en el Capítulo 3:

Artículo 5. Reconocimiento de activos por impuesto diferido.

“1. De acuerdo con el principio de prudencia sólo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos. En todo caso se considerará 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.

2. Sin perjuicio de lo anterior, no se reconocerá un activo por impuesto diferido cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además, en la fecha en que se realizó la operación, no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto. Además, tampoco se reconocerán los posteriores cambios en el activo por impuesto diferido que no se haya registrado inicialmente (por ejemplo, a medida que, en su caso, se amortice el inmovilizado).

3. Salvo prueba en contrario, no se considera probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en los siguientes supuestos:

- a) 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.
- b) 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.

4. Adicionalmente, en relación con el derecho a compensar pérdidas fiscales se observarán las siguientes reglas:

a) 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 presumirá, salvo prueba en contrario, que no es probable la obtención de ganancias que permitan compensar las citadas bases.

b) 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.

5. En todo caso, el plan de negocio empleado por la empresa para realizar sus estimaciones sobre las ganancias fiscales futuras deberá ser acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad.

6. Por el contrario, 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 imponibles 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.

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

7. Si el importe en libros del fondo de comercio que surge en una combinación de negocios es menor que su base fiscal, la diferencia dará lugar a un activo por impuesto diferido que se reconocerá como parte de la contabilización de la combinación si se cumplen los requisitos previstos en los párrafos anteriores.

8. En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará la contabilización de todos los activos por impuesto diferido. Por lo tanto, en ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido con anterioridad si ya no resulta probable su recuperación, o registrará 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 cumplen las demás reglas.

En particular, si un activo por impuesto diferido no fue objeto de registro contable porque se previó su recuperación futura en un plazo superior a los diez años, y no fue posible refutar la presunción que permitiese su reconocimiento, ni concurrían alguna de las circunstancias previstas en el apartado 6, deberá ser objeto de registro contable en el primer ejercicio en que el plazo de reversión futura no exceda los diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, o se produzca alguna de las situaciones contempladas en el apartado 6.

9. En el caso de combinaciones de negocios, y salvo que resulte de aplicación la norma sobre subsanación de errores contables del Plan General de Contabilidad, cuando en la contabilización inicial de la combinación no se reconocieron separadamente activos por impuesto diferido de la empresa adquirida, por no cumplir los criterios de reconocimiento, y posteriormente proceda reconocer dichos activos, se actuará de la forma siguiente:

- a) Los activos por impuesto diferido que se reconozcan dentro del periodo de valoración inicial de la combinación de negocios, y que procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias que

existían en la fecha de adquisición, reducirán, en su caso, el importe en libros del fondo de comercio relacionado con esa adquisición. Si el importe en libros de ese fondo de comercio es nulo, cualquier activo por impuesto diferido se deberá reconocer como un aumento de la diferencia negativa.

b) Los activos por impuesto diferido que se reconozcan después del citado periodo de valoración, o dentro del periodo de valoración pero que traigan causa de hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, no darán lugar a ajustes en el importe en libros del fondo de comercio o de la diferencia negativa, debiendo reconocerse en resultados, o si la norma lo requiere, directamente en el patrimonio neto.”

3.3.1. Novedades en el reconocimiento de activos

Las principales novedades en el reconocimiento de los activos por impuesto diferido, ya están incluidas en el artículo 5 de la RICAC del impuesto ya explicado, no obstante se considera importante recoger las contempladas en la NRV 13º del PGC, en el apartado 2.3. Activos por impuesto diferido, por las diferencias en algunos términos y por la información que se añade o se elimina.

“De acuerdo con el principio de prudencia sólo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

Siempre que se cumpla la condición anterior, se reconocerá un activo por impuesto diferido en los supuestos siguientes: a) Por las diferencias temporarias deducibles;

b) Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales;

c) Por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

Sin perjuicio de lo anterior, no se reconocerá un activo por impuesto diferido cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación

de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto (apartado 2 del Artículo 5, Capítulo 3, de la RICAC del Impuesto)

En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará los activos por impuesto diferido reconocidos y aquéllos que no haya reconocido anteriormente. En ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido anteriormente si ya no resulta probable su recuperación, o registrará 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 (apartado 8 del Artículo 5, Capítulo 3, de la RICAC del impuesto)”

3.3.2. Valoración

Para ver cómo se valoran los activos y pasivos por impuesto diferido es conveniente tener en cuenta la RICAC del impuesto en su Capítulo 3, ya que en la NRV 13º del PGC viene una explicación mucho menos detallada.

Artículo 7. Valoración de activos y pasivos por impuesto diferido.

“1. Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

2. La normativa fiscal puede establecer que, dependiendo de la forma en que la entidad vaya a recuperar (liquidar) el importe en libros de un activo (pasivo) o de la vinculación de la tributación de las ganancias fiscales a la distribución o no de dividendos, se vean afectadas alguna o ambas de las siguientes circunstancias:

- a) El tipo de gravamen nominal a aplicar cuando la entidad recupere o liquide el importe en libros del activo o pasivo. b) La base fiscal del activo o pasivo.

En tales casos, la entidad procederá a medir los activos y los pasivos por impuesto diferido utilizando la tasa y la base fiscal que sean coherentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente.

3. Cuando de conformidad con la normativa aplicable exista una tarifa del impuesto sobre beneficios con diferentes tipos de gravamen, los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán utilizando el tipo medio de gravamen esperado para el momento de la reversión, calculado de acuerdo con lo establecido en el siguiente apartado.

4. El tipo de gravamen medio esperado en el ejercicio de reversión es el resultado de dividir la cuota íntegra esperada por la base imponible esperada para dicho ejercicio. En la determinación de la base imponible esperada se incluirán los activos y pasivos que revertirán en el ejercicio, teniendo en cuenta la forma en que racionalmente se prevean recuperar, así como los activos y pasivos que se esperen reconocer. La cuota íntegra esperada será el resultado de aplicar a la base imponible esperada los diferentes tipos de gravamen esperados.

5. No obstante, lo anterior, cuando de conformidad con el principio de importancia relativa, el efecto del cálculo del tipo de gravamen esperado en la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido no sea relevante cuantitativa o cualitativamente, o el conjunto de estimaciones a realizar introduzcan un alto grado de incertidumbre, se podrán valorar dichos activos y pasivos utilizando el tipo medio de gravamen del ejercicio en que se reconocen.

6. En su caso, la modificación de la legislación tributaria (en especial la modificación de los tipos de gravamen) y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.

7. Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados.”

Esta parte del trabajo es más complicada de explicar con palabras debido a que en la RICAC del impuesto viene muy bien explicado tanto la valoración como el reconocimiento de los activos y pasivos financieros, además hay muchos casos de cómo se reconocen y valoran dichos activos y pasivos, por lo que dejo la explicación del artículo 5 y 6 del capítulo 3 de la RICAC del impuesto.

3.4. La reserva de capitalización

Lo primero que hay que analizar es porqué aparecieron las reservas, en concreto en este apartado la reserva de capitalización, que, según lo dispuesto en la RICAC-16 del impuesto, en las disposiciones generales 3, nos dice que:

“Por la incidencia de las diferencias temporarias en la carga fiscal futura también queda condicionada por los restantes elementos tributarios que conforman en última instancia la tributación efectiva, como posibles reducciones en la base imponible asociadas a incrementos en los fondos propios (en este sentido considérese el nuevo régimen previsto en el artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades que introduce la denominada reserva de capitalización).”

Después de ver porqué se introdujo la reserva de capitalización y cuándo se introdujo, hay que citar lo que dispone la RICAC-16 del impuesto sobre su definición o explicación.

“Así, por ejemplo, la reserva de capitalización se tratará como un menor impuesto corriente. Además, en los casos de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes originarían el nacimiento de una diferencia temporaria deducible con un régimen contable similar a las que traen causa de las deducciones pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota. Por último, en el supuesto de que se produjese el incumplimiento de los requisitos la empresa debería contabilizar el correspondiente pasivo por impuesto corriente.”

Para dar una explicación más detallada y completa sobre la reserva de capitalización, hay que fijarse en lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades:

“Artículo 25. Reserva de capitalización.

1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta Ley tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.
- b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

- a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.
- b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.
- c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

En ningún caso, el derecho a la reducción prevista en este apartado podrá superar el importe del 10 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.”

Partiendo de todo esto, se puede concluir que podrán reducir la base imponible en un 10% del importe del incremento de los fondos propios aquellas empresas en las que el incremento de los fondos propios se mantenga durante 5 años desde el período impositivo en el que se realice esta reducción, o que se le dote una reserva por el importe de esta reducción que deberá aparecer en el balance. Así mismo, hay que tener también en cuenta lo dispuesto en dicho artículo 25 de la ley del impuesto sobre sociedades, de los casos en que nunca se podrán realizar dicha reducción de la base imponible, porque no se ha dispuesto la reserva como tal.

3.5. La reserva de nivelación de las bases imponibles

Lo primero es estudiar por qué al igual que la reserva de capitalización aparece la reserva de nivelación:

“Por la incidencia de las diferencias temporarias en la carga fiscal futura también queda condicionada por los restantes elementos tributarios que conforman en última instancia la tributación efectiva, como posibles reducciones en la base imponible asociadas a incrementos en los fondos propios (en este sentido considérese el nuevo régimen previsto en el artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades que introduce la denominada reserva de capitalización) , o a la compensación anticipada de futuras bases imponibles negativas (sería el caso del nuevo régimen previsto en el artículo 105 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que introduce la denominada reserva de nivelación de bases imponibles)”

Así mismo, al igual que en el apartado de la reserva de la capitalización, hay que ver como la RICAC del impuesto en las disposiciones generales 3 nos da una definición o explicación sobre la reserva de nivelación:

“Otra de las novedades de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, es la reserva de nivelación de bases imponibles. La reserva de nivelación se configura como un incentivo fiscal del régimen especial de empresas de reducida dimensión para las entidades que apliquen el tipo de gravamen del 25 por ciento que podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe lo que permite a la empresa diferir la tributación a la espera de que surja una base imponible negativa o a que transcurra el plazo de cinco años sin que se hayan generado pérdidas fiscales.

En este caso, desde un punto de vista estrictamente contable, al minorarse la base imponible podría identificarse una diferencia temporaria imponible asociada a un pasivo sin valor en libros, pero con base fiscal, que traería consigo el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido cuya reversión se produciría en cualquiera de los dos escenarios regulados por la ley fiscal (generación de bases imponibles negativas o transcurso del plazo de cinco años sin incurrir en pérdidas fiscales).”

Se puede concluir de todo ello que la reserva de nivelación es una ayuda para las empresas de reducida dimensión, que son aquellas que su cifra de

negocios es inferior a 10 millones de euros, que pagan un 25% de tipo de gravamen y podrán reducirle al 10%. Según lo aprendido en el grado de ADE, esto es lo mismo que realizar una compensación de las bases imponibles negativas, y que no puede superar el millón de euros esta reducción del tipo de gravamen.

3.6. La periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales.

Para estudiar la periodificación de las diferencias permanentes y otras ventajas fiscales como siempre hay que tener en cuenta la RICAC del impuesto, en particular al capítulo 4:

Artículo 8. Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales.

“1. La minoración del gasto por impuesto que surge de las diferencias permanentes y las deducciones y otras ventajas fiscales aplicadas en un ejercicio, podrá ser periodificada contabilizándose como un ingreso directamente imputado al patrimonio neto para su posterior reconocimiento en la cuenta de pérdidas y ganancias como un menor gasto por impuesto, sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos vinculados a dichas diferencias permanentes y deducciones y otras ventajas fiscales, de acuerdo con los criterios de imputación establecidos en la norma de registro y valoración en materia de «Subvenciones, donaciones y legado recibidos» del Plan General de Contabilidad.

2. Para efectuar la periodificación a que se refiere el número anterior el Plan General de Contabilidad contempla las cuentas 1370. «Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios» y 1371. «Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios», contenidas en el apartado del patrimonio neto, A-2) Ajustes por cambio de valor, III. Otros, del modelo normal de Balance, cuyo movimiento es el siguiente:

- a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas 834. «Ingresos fiscales por diferencias permanentes» y 835. «Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones».
- b) Se cargarán, al cierre del ejercicio, por la parte imputada en el ejercicio a pérdidas y ganancia, a las cuentas 836. «Transferencia de diferencias permanentes» y 837. «Transferencia de deducciones y bonificaciones».

4. CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES

Después de explicar a fondo la parte teórica de este impuesto vamos a explicar como se contabiliza mediante ejemplos y explicaciones.

Lo vamos a explicar en diferentes pasos, empezamos.

4.1. Diferenciación entre resultado contable y fiscal

Lo primero que debemos tener claro a la hora de calcular y contabilizar el impuesto de sociedades, es que el resultado contable y el resultado fiscal (base imponible) son dos conceptos distintos (como ya habíamos explicado en la parte teórica)

El resultado contable se determina conforme a las normas del Plan General Contable, el Código de Comercio, la Ley de Sociedades de Capital, las resoluciones del instituto de contabilidad y auditoria de cuentas,etc. Simplificando, es lo que nos sale como resultado cuando sacamos la cuenta de pérdidas y ganancias, el importe que luce en la cuenta (129) resultado del ejercicio.

En cuanto al resultado fiscal, hay que decir que se calcula conforme a la Ley del Impuesto de Sociedades. Antiguamente, la ley establecía de manera concreta los ingresos y gastos que se debían tener en cuenta para calcular la base imponible, pero en la actualidad se parte del resultado contable y se realizan una serie de ajustes. Estos ajustes son los llamados "ajustes extracontables" y "correcciones al resultado contable".

4.2. Diferencias en resultados vs diferencias en balance

Como hemos explicado antes sabemos que cada resultado se calcula según leyes distintas, pueden darse discrepancias entre uno y otro, ya sea porque un ingreso o gasto lo es a efectos contables pero no a efectos fiscales, por ejemplo.

Estas diferencias se pueden estudiar desde dos puntos de vista:

- Analizando las diferencias entre las magnitudes que aparecen en la cuenta de resultados.
- Analizando las diferencias que aparecen en el balance.

Esto que explicado de esta manera parece raro o difícil de entender se va a entender mucho mejor gracias a este ejemplo:

Imaginemos un elemento de inmovilizado que adquirimos por 20.000 €. Contablemente, amortizamos en 5 años, a razón de 4.000 € cada año. Fiscalmente, amortizamos en 2 años, a razón de 10.000 € en cada uno de ellos.

En el primer momento nos damos cuenta que, en el primer ejercicio, se produce una diferencia en resultados: si creamos una cuenta de pérdidas y ganancias según las leyes contables, vemos que se ha amortizado 4.000 €, pero si creamos una cuenta de pérdidas y ganancias conforme a las leyes fiscales, la amortización ha sido de 10.000 €. Se produce una diferencia de 6.000 €.

Al contrario, si lo analizamos creando un balance, creando un balance conforme a las normas contables y otro conforme a las fiscales, en el primero tendremos un inmovilizado valorado en 16.000 € (20.000 - 4.000), mientras que en el segundo tenemos un inmovilizado valorado en 10.000 € (20.000 - 10.000). Es decir, tenemos igualmente una diferencia de 6.000 € (16.000 - 10.000).

Entre estos dos enfoques para calcular las diferencias, el Plan General de Contabilidad se decanta por el segundo, pero como en la mayoría de las ocasiones vamos a poder utilizar el primero, mucho más sencillo, es el que voy a explicar por el momento.

4.3. Clasificación diferencias en resultados

Supongamos que en nuestra empresa todos los gastos e ingresos producidos se registran en la cuenta de resultados (es lo más normal y lo que seguramente nos encontraremos en la práctica habitual). Pues bien, es fácil discernir que, si todos los gastos/ingresos contables lo son también a efectos fiscales, el resultado contable coincidirá con la base imponible. Sin embargo, esto es muy difícil que ocurra, pues el gasto o ingreso por impuesto de sociedades, es un gasto/ingreso contable que no es deducible fiscalmente. Por eso, para mayor facilidad vamos a partir del Resultado Contable Antes de Impuestos - RCAI -.

Las diferencias entre base imponible y nuestro resultado contable antes de impuestos las podemos clasificar en varios grupos:

- Por un lado, las diferencias permanentes: son aquellas que no revierten en ejercicios posteriores.
Por ejemplo, una multa. Esta multa es un gasto contable, pero no es deducible fiscalmente, ni en este ejercicio ni en ningún otro.
- Por otro lado, las diferencias temporales: son aquellas que revierten en ejercicios posteriores, es decir, diferencias ocasionadas por los diferentes criterios temporales de imputación que se usan para determinar la base imponible y el resultado contable antes de impuestos.
- Por último, las bases negativas pendientes de compensar.

4.3.1. Ejemplo diferencia permanente

Una sociedad tiene un resultado contable antes de impuestos de 1.000 €. Tiene contabilizada una multa, por importe de 200 €, que no es deducible.

Se produce una diferencia permanente positiva, es decir, para determinar la base imponible, debemos sumar esos 200 € al resultado contable antes de impuestos. Así, la base imponible será 1.200 €.

4.3.2. Ejemplo diferencia temporal

Una sociedad adquiere un vehículo por importe de 12.000 €. Estima su vida útil en 10 años, y fiscalmente amortiza la totalidad en el ejercicio en que se realiza la compra.

Aquí nos enfrentamos con las diferencias temporales. Contablemente, vamos a ir llevando a gasto 1.200 € al año, que es lo que se amortiza. El primer año tenemos contabilizado un gasto por 1.200 €, pero fiscalmente hemos amortizado 12.000 €. Hay una diferencia temporal negativa de 10.800€, es decir, al resultado contable antes de impuestos hay que restarle 10.800 € para hallar la base imponible.

En el ejercicio siguiente, contablemente tenemos un gasto por amortización de otros 1.200 €, pero fiscalmente no hay nada, al estar ya amortizado en su totalidad. Revierte una diferencia de 1.200 €, que tenemos que sumar al RCAI para hallar la base imponible, quedando todavía una diferencia de 9.600 € por revertir. Lo mismo ocurre en los 8 años posteriores, hasta que la diferencia al final es cero.

4.4. Contabilización del impuesto sobre sociedades

Un problema que suele afectar a bastantes personas es que no saben en qué fecha se debe contabilizar el impuesto de sociedades. Pues bien, el asiento se debe realizar a 31 de diciembre, de manera que quede reflejado el gasto en la cuenta de resultados, y también la obligación de su pago en el balance de situación. En julio se contabiliza el pago del impuesto, pero no el gasto en sí.

Sabiendo esto, tenemos que distinguir dos formas de contabilizar el gasto por Impuesto de sociedades: el método de la cuota a pagar y el método del efecto impositivo.

4.4.1. Método de la cuota a pagar

Es el método más utilizado, y se realiza de tal manera que se haga coincidir el gasto por el impuesto con la cuota a pagar, lo que quiere decir es que si el resultado contable antes de impuestos es de 2000€ y hay una diferencia de 500 euros que no es deducible en este año pero sí en los siguientes, se contabilizaría para un tipo impositivo del 25%:

Base imponible: $2000 + 500 = 2500$

Cuota a pagar: $2500 * 0,25 = 625$

Realizamos el asiento a 31 de diciembre.

	DEBE	HABER	
625	(6300) IMPUESTO CORRIENTE	(4752) H.P. ACREEDORA I.S.	625

Esta manera de proceder nos sirve para calcular el impuesto corriente. Siempre se halla así: lo que sale a pagar (sin descontar las retenciones y pagos fraccionados) es el impuesto corriente, cuenta (6300) impuesto corriente.

4.4.2. Método del efecto impositivo

El gasto por Impuesto de Sociedades se reconoce según su devengo. Para que exista gasto por impuesto diferido, debe haber diferencias temporales. La contabilización de estas diferencias temporales da lugar a activos/pasivos por impuesto diferido. Cuentas (474) activos por impuesto diferido y (479) pasivos por diferencias temporarias impositivas.

¿Qué valor damos a estos activos/pasivos por impuesto diferido? Fácil, el resultado de multiplicar la diferencia temporal por el tipo impositivo esperado en el ejercicio de su reversión.

Siguiendo con el ejemplo anterior, si tenemos una diferencia de 500€ que no es deducible en este ejercicio, pero sí en el siguiente, tenemos que contabilizar un activo por impuesto diferido, pero no contabilizamos los 500€, sino $500 \times 25\% = 125\text{€}$, que coincide con la cantidad que vamos a pagar de menos el siguiente ejercicio.

	DEBE	HABER	
625	(6300) IMPUESTO CORRIENTE	(4752) H.P. ACREEDORA I.S.	625

Esto se mantiene igual, lo que sale a pagar es el impuesto corriente, como explicamos anteriormente.

Por el impuesto diferido:

	DEBE	HABER	
125	(4740) ACTIVOS DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES	(6301) IMPUESTO DIFERIDO	125

El gasto final por impuesto de sociedades es de 500 € (625- 125).

4.4.3. Bases negativas pendientes de compensar

El Impuesto de Sociedades nos permite compensar las pérdidas fiscales de un ejercicio con los beneficios fiscales de los ejercicios posteriores. Este derecho, se contabiliza de igual forma que los activos por impuesto diferido, pues va a suponer un menor pago por Impuesto de Sociedades en los siguientes ejercicios, pero usamos la cuenta (4745) crédito por pérdidas

Hay que tener en cuenta que el criterio de prudencia condiciona la contabilización de este crédito fiscal a que se espere obtener beneficios suficientes en el futuro con que compensarlo.

Si no se espera obtener beneficios, no se contabiliza.

El asiento sería:

DEBE	HABER
(4745) CREDITOS POR PERDIDAS A COMPENSAR EN EL EJERCICIO	(6301) IMPUESTO DIFERIDO

Cuando se utilice el crédito fiscal, el asiento es el contrario:

DEBE	HABER

(6301) IMPUESTO DIFERIDO

(4745) CREDITOS POR PERDIDAS A COMPENSAR EN EL EJERCICIO
--

¿Qué pasa si no contabilizo el crédito fiscal y resulta que finalmente sí obtengo beneficios?

Tendríamos que reconocer en este caso el crédito fiscal, mediante el asiento:

DEBE	HABER
(4745) CREDITOS POR PERDIDAS A COMPENSAR EN EL EJERCICIO	(638) AJUSTES POSITIVOS EN LA IMPOSICION SOBRE BENEFICIOS

Y después proceder como de costumbre.

4.5. Cambios en el tipo de gravamen

Puesto que los activos y pasivos por impuesto diferidos los reconocemos en virtud del tipo de gravamen esperado en su reversión, si este tipo impositivo cambia, debemos realizar un recálculo de dichos activos y pasivos. La diferencia ocasionada, se contabiliza en las cuentas (633) ajustes negativos en la imposición sobre beneficios o (638) ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

Cuenta 633:

Esta cuenta recoge la disminución de los activos por impuesto diferido o el aumento de los pasivos por impuesto diferido provocado por una variación del tipo impositivo. Vamos a explicar esto de forma que lo podamos entender de una manera mas fácil, y mediante un ejemplo.

Supongamos que tenemos contabilizado un crédito fiscal por importe de 250€, que proviene de una base negativa de 1.000 € a un tipo impositivo del

25%. Esto es un activo, pues supone que cuando obtenga beneficios, voy a pagar 250 € menos. Si disminuye el tipo de gravamen al 20%, ya no me voy a descontar 250 €, sino que ahora serán solo 200 €. Como veis, disminuye el crédito fiscal, lo que supone que voy a tener que pagar más que antes, luego lo registro como un gasto:

DEBE	HABER
(633) AJUSTES NEGATIVOS EN LA IMPOSICION SOBRE BENEFICIOS	(4745) CREDITOS POR PERDIDAS A COMPENSAR EN EL EJERCICIO

Lo mismo ocurre con los activos:

DEBE	HABER
(633) AJUSTES NEGATIVOS EN LA IMPOSICION SOBRE BENEFICIOS	(4740) ACTIVOS DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES

Vamos ahora con los pasivos. Supongamos que tenemos un pasivo por impuesto diferido valorado en 400 €, correspondientes a una diferencia temporaria imponible de 2.000 € (tipo 25%). Si aumenta el tipo de gravamen al 30%, el pasivo pasaría a estar valorado en 500€. Estos 100 € de aumento, me van a suponer un mayor gasto, luego lo registro mediante el asiento:

DEBE	HABER
(633) AJUSTES NEGATIVOS EN LA IMPOSICION SOBRE BENEFICIOS	(479) PASIVOS DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLEDS

Cuenta 638:

Esta cuenta recoge el aumento de los activos por impuesto diferido o la disminución de los pasivos por impuesto diferido provocado por la variación del tipo impositivo. Aquí ocurre lo contrario que en la cuenta 633: mientras la 633 actúa como un gasto, la 638 lo hará como un ingreso. Vamos con la explicación para tratar de entenderlo.

Supongamos que tenemos un crédito fiscal de 250 €, que corresponde a una base negativa de 1.000 € (tipo 25%). Si aumenta el tipo de gravamen al

30%, en vez de 250 € me voy a poder deducir 300 €. Esto supone un ingreso, que se registra mediante el asiento:

DEBE	HABER
(4745) CREDITOS POR PERDIDAS A COMPENSAR EN EL EJERCICIO	(638) AJUSTES POSITIVOS EN LA IMPOSICION SOBRE BENEFICIOS

Lo mismo ocurre con los activos por impuesto diferido:

DEBE	HABER
(4740) ACTIVOS DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES	(638) AJUSTES POSITIVOS EN LA IMPOSICION SOBRE BENEFICIOS

Imaginemos ahora que tenemos registrado un pasivo por impuesto diferido por valor de 300 €, que se corresponde a una diferencia temporaria imponible de 1.000 €, al 30%. Si baja el tipo de gravamen al 25%, ya no voy a tener que pagar 300 € de más, sino solo 250. Tengo un ingreso que registro mediante el asiento:

DEBE	HABER
(479) PASIVOS DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES	(638) AJUSTES POSITIVOS EN LA IMPOSICION SOBRE BENEFICIOS

Se usa la cuenta 638, siempre en el haber, para registrar la variación del crédito fiscal y de los activos por impuesto diferido provocados por un aumento del tipo impositivo, y para registrar la variación de los pasivos por impuesto diferido ocasionada por la disminución del tipo impositivo.

4.5.1. Ejemplo contabilización aumento del tipo de gravamen del Impuesto de Sociedades

La sociedad "WILLY S.L.", ha venido tributando al 20% en los últimos ejercicios y tiene registrado un crédito fiscal por importe de 1.000 €, un activo por impuesto diferido de 400 €, y un pasivo por impuesto

diferido de 300 €. En este ejercicio, se produce una reforma fiscal por medio de la cual el tipo impositivo se eleva al 40%.

Nos enfrentamos a un aumento del tipo de gravamen. Vamos a analizar qué ocurre con cada elemento de los que tenemos registrados. En cuanto al crédito fiscal, pasa de 1.000 € a 2.000 € ($1.000/0,20 = 5.000$; $5.000 * 40\% = 2.000$ €). Es un ingreso, cuenta 638 al haber:

	DEBE	HABER	
1000	(4745) CREDITOS POR PERDIDAS A COMPENSAR EN EL EJERCICIO	(638) AJUSTES POSITIVOS EN LA IMPOSICION SOBRE BENEFICIOS	1000

En cuanto al activo, pasa de 400 € a 800 €. Otro ingreso, cuenta 638 al haber:

	DEBE	HABER	
400	(4740) ACTIVOS DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES	(638) AJUSTES POSITIVOS EN LA IMPOSICION SOBRE BENEFICIOS	400

Y respecto al pasivo, pasa de 300 € a 600 €. Es un gasto, cuenta 633 al debe:

	DEBE	HABER	
300	(633) AJUSTES NEGATIVOS EN LA IMPOSICION SOBRE BENEFICIOS	(479) PASIVOS DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES	300

4.6. EJEMPLO CONTABILIZACION IMPUESTO SOCIEDADES

Vamos a poner un ejemplo completo de contabilización del impuesto de sociedades.

DATOS:

El resultado contable antes de impuestos e la empresa Willy S.L. es:

En el ejercicio X1=4000€

En el ejercicio X2= -10.000€

En el ejercicio X3= 20.000€

Sabemos que en el ejercicio X1 tiene contabilizada una multa por un importe de 500€.

En el ejercicio X2, tiene contabilizado una provisión no deducible en dicho ejercicio, pero será deducible en el ejercicio X3, por un importe de 2000€. Consideran que tendrán beneficios en el futuro.

En el ejercicio X3, es deducible la provisión anterior y además tiene contabilizada una multa de 1000€

El tipo de gravamen es del 25%, las retenciones y pagos a cuenta son de 200€, 1200€ y 10€ en X1,X2 y X3, respectivamente.

Después de tener todos los datos sobre los ejercicios vamos a realizar la contabilización del impuesto en los tres ejercicios.

Ejercicio X1:

Realizamos el esquema:

Resultado contable antes de impuestos=4000€

+ Diferencia permanente(multa)=+500€

Base imponible=4500€

*tipo de gravamen impositivo 25%=1125€

-retenciones y pagos a cuenta=-200€

A pagar=925€

Impuesto corriente:

	DEBE	HABER	
1125	(6300) IMPUESTO CORRIENTE	(473)H.P. RETENCIONES Y PAGOS A CUENTA	200
		(4752)H.P.ACREEDORA POR I.S.	925

Impuesto diferido:

No existe al no haber diferencias temporales.

Ejercicio X2

Resultado contable antes de impuestos=-10000€

+Diferencia temporal(provisión no deducible)=+2000€

Base imponible negativa= -8000€

+tipo impositivo 25%=2000€(crédito fiscal)

Retenciones y pagos a cuenta=1200€

A devolver=1200€

Impuesto corriente:

	DEBE	HABER	
1200	(4709) H.P. DEUDORA POR DEVOLUCION DE IMPUESTOS	(473) H.P. RETENCIONES Y PAGOS A CUENTA	1200

Por en impuesto diferido:

Tenemos un activo por impuesto diferido por valor de $2000 \times 25\% = 500\text{€}$

	DEBE	HABER	
500	(4740) ACTIVOS DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES	(6301) IMPUESTO DIFERIDO	500

Y reconocemos el crédito fiscal: $8000 + 25\% = 2000\text{€}$

	DEBE	HABER	
2000	(4745) CREDITOS POR PERDIDS A COMPENSAR EN EL EJERCICIO	(6301) IMPUESTO DIFERIDO	2000

Ejercicio X3:

Resultado contable antes de impuestos = 20000€

+ Diferencia permanente(multa) = $+1000\text{€}$

-Diferencia temporal(provisión) = -2000€

-Compensación de bases negativas = -8000€

= Base imponible = 11000€

+ tipo impositivo 25% = 2750€

-Retenciones y pagos a cuenta = -10€

A pagar = 2740€

Por el impuesto corriente

	DEBE	HABER	

2750	(6300) IMPUESTO CORRIENTE	(473) H.P. RETENCIONES Y PAGOS A CUENTA	10
		(4752) H.P. ACREEDORA POR IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	2740

Por el impuesto diferido:

Tenemos la reversión del activo por impuesto diferido.

	DEBE	HABER	
500	(6301) IMPUESTO DIFERIDO	(4740) ACTIVOS POOR DIFERENCIA TEMPORARIAS DEDUCIBLES	500

Y tenemos la aplicación del crédito fiscal:

	DEBE	HABER	
2000	(6301) IMPUESTO DIFERIDO	(4745) CREDITOS POR PERDIDAS A COMPENSAR EN EL EJERCICIO	2000

Aquí he dejado un ejemplo completo de como se realiza la contabilización del impuesto de sociedades.

5.CONCLUSIONES

En el presente trabajo se ha ido analizando diferentes aspectos y conceptos relacionados sobre el impuesto de sociedades para su análisis de una manera más profunda, intensiva y completa.

Según lo dispuesto en las definiciones del primer apartado, sabemos que el impuesto de sociedades es un impuesto directo que recae sobre los beneficios de las sociedades como su propio nombre indica a un tipo de gravamen del 25%.

A lo largo del trabajo podemos ver como se definen diferentes conceptos relacionados con el impuesto y su posterior contabilización, como por ejemplo con las diferencias temporarias y permanentes que son imprescindibles para la contabilización del impuesto, el desarrollo del trabajo y la conclusión de los objetivos. Estas son las diferencias temporarias que son aquellas que aparecen por las diferencias en la valoración contable y fiscal, y también aparecen las diferencias permanentes, que son aquellas derivadas de una diferencia entre los ingresos y los gastos y la base imponible.

Las diferencias permanentes como su propio nombre indica aparecen siempre, se mantienen a lo largo del tiempo, pero en cambio las diferencias temporarias no.

Continuando con el trabajo veremos otros tipos de concepto muy importantes y relevantes para su consecución como son el impuesto diferido y el impuesto corriente, derivado de las liquidaciones fiscales del impuesto y el derivado de las diferencias temporarias explicadas anteriormente.

Para poder definir los impuestos diferido y corriente hemos tenido que ir buscando en los diferentes manuales, y definiendo diferentes conceptos para poder llegar a donde queríamos.

Nos vamos dando cuenta de que el trabajo esta muy coordinado entre si, porque todos los conceptos que explicamos y aprendemos en el primer apartado de definiciones están muy relacionadas entre si y son muy relevantes para el objetivo principal, el del aprendizaje de la contabilización del impuesto de sociedades.

De este primer apartado del trabajo podemos concluir que hemos aprendido de una manera teórica el impuesto de sociedades y los conceptos mas relevantes para su aprendizaje.

Los aspectos mas importantes del impuesto de sociedades son la base fiscal y su calculo, además del reconocimiento y valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido y corriente, por eso en el apartado dos de este trabajo se hizo mucho hincapié en estos aspectos.

El calculo de la base fiscal que es la valoración fiscal de los elementos, ya sean activos o pasivos, se lleva a cabo según la normativa fiscal que haya en dicho momento o en dicho ejercicio, es imposible deducir la base fiscal sin saber la normativa fiscal.

El reconocimiento de los activos y pasivos por impuesto diferido e impuesto corriente viene bien explicado según lo dispuesto en la RICAC-16 del impuesto, donde existen artículos que explican como se reconocen y valoran los diferentes activos y pasivos del impuesto diferido e impuesto corriente.

En este apartado del trabajo aparecen diversos aspectos que también son relevantes para el trabajo, pero con menor importancia que los dos mencionados anteriormente, que son la reserva de capitalización y nivelación y la periodificación de las diferencias permanentes y otras ventajas fiscales.

Aquí ponemos un punto y aparte ya que finalizada la parte teórica del trabajo podemos entender muy bien lo que resta, que es la parte practica.

Antes de empezar con la parte practica, vemos que la parte teórica ha sido muy completa y detallada, en la que hemos aprendido muy bien todo lo relacionado con el impuesto de sociedades, gracias a diferentes definiciones de conceptos relacionados con el, diferentes aspectos importantes y como no, gracias a las definiciones más técnicas del mismo impuesto.

Volvemos a una parte muy importante en la que lo primero que aprendemos para poder contabilizar el impuesto de sociedades son las diferencias entre el resultado contable y el fiscal, que cada uno de ellos se calcula de acuerdo con a la normativa adaptada en su caso.

Estas diferencias provocan a su vez unas diferencias en el resultado y en el balance que son en las dos cuentas en las que se pueden ver las diferencias entre el resultado contable y el fiscal, luego clasificamos estas mismas en las que hemos definido antes, permanentes, temporarias o bases negativas pendientes de compensar.

Con estos pasos realizados anteriormente, ya podemos realizar la contabilización del impuesto de sociedades, mediante diferentes métodos, el método mas utilizado y el que hemos empleado a lo largo del trabajo es el método por cuota a pagar, que se lleva a cabo haciendo coincidir el gasto por el impuesto con la cuota a pagar.

El tipo de gravamen del imputo de sociedades es del 25%, pero puede haber casos en los que no siempre sea ese.

Por ultimo, el ejemplo de la contabilización de impuesto de sociedades, que lo que hace es rematar el trabajo para que veamos si todo lo anterior que os explicado tanto en la parte practica como en la parte teórica nos sirve para poder entender y aprender la contabilización del impuesto de sociedades, en este caso ha funcionado muy bien ya que tengo asimilado la manera en la que se contabiliza ese impuesto gracias al trabajo.

Todo lo dicho anteriormente son las conclusiones de todo el trabajo, desde la parte teórica a la parte practica, y por ultimo voy a dar la conclusión propia de dicho trabajo, gracias a este trabajo he aprendido como se contabiliza el impuesto de sociedades de una manera muy detallada y eficaz, gracias a todos los puntos y pasos de este trabajo, y como dije en la introducción el objetivo principal y mas importante es el aprendizaje sobre este impuesto, ya que me gustaría dedicarme en un futuro a algo relacionado con el tema de contabilidad y fiscalidad, y este impuesto es uno de los mas relevantes.

6.REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Plan general contable: es una pagina web en la que encontramos teoría y practica a con ejemplos de cualquier tema relacionado con la contabilidad, en este caso me ha ayudado mucho para la parte practica.

<https://www.plangeneralcontable.com>

Principalmente este sitio web me ha ayudado con el tema de la contabilización del impuesto de sociedades y con el tema de los ejemplos para entenderlo mejor.

<https://www.plangeneralcontable.com/?tit=contabilizacion-del-impuesto-de-sociedades-resultado-contable-y-fiscal&name=Manuales&fid=ecistab>

Resolución del 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, por las que se desarrollan las normas de valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios(esto

es lo que llamamos RICAC-16), de la cual sacamos las definiciones, los aspectos mas importantes del impuesto sobre beneficios...

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2016-1564>

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, lo que es lo mismo el Plan general Contable.

La normal de registro y valoración que utilizamos en este trabajo es la numero 13, la del impuesto sobre beneficios, donde también aparecen definiciones y explicaciones sobre los aspectos mas importantes de dicho impuesto.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-19884>

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades.

Utilizamos esta ley también debido a que este impuesto es de carácter contable y fiscal, y todas las normativas y sitios web utilizado anteriormente son de carácter contable, por lo que esta ley es de carácter fiscal y la utilizamos para dar la definición del impuesto de sociedades desde otro puntos e vista y para explicar otros aspectos desde diferentes puntos de vista.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-19884>