

PROBLEMÁTICA CONTABLE DO IMPOSTO DE SOCIEDADES. HARMONIZACIÓN DA TEMPORALIDADE DE GASTOS E INGRESOS E MÉTODOS VALORATIVOS CON CRITERIOS CONTABLES E FISCAIS

MÁXIMO SALINAS VALENCIA

Departamento de Economía Financeira e Contabilidade
Escola Universitaria de Estudos Empresariais de Lugo
Universidade de Santiago de Compostela

Palabras clave: *Discrepancias legais obrigan a determinar catro niveis de resultados económicos.*

Key words: *Patrimony variation in those entities liable to Public Accountancy.*

Resumo

Este artigo está estruturado en dúas partes e o resumo do seu contido é o seguinte:

Na primeira parte, trata de pór de relevo que, en virtude das discrepancias entre normas contables e fiscais, ámbalas dúas de carácter legal, as entidades suxeitas ó Réxime Xeral do Imposto de Sociedades están obrigadas a determinar catro clases de resultados económicos: a) o resultado contable, antes do imposto; b) o resultado contable axustado; c) o resultado fiscal, e d) o resultado contable, despois do imposto. Ademais de detalla-la composición de cada un deles, evidénciase a problemática contable naqueles casos nos que existan perdas no exercicio económico.

A segunda parte, dende a perspectiva contable, pretende harmoniza-las diferencias temporais ó conxuga-la legalidade e a doutrina contable e fiscal, co obxecto de igualar ó máximo o resultado contable co resultado fiscal, sen prexuízo de mante-la IMAXE FIEL do patrimonio, da situación financeira e dos resultados, das entidades suxeitas ó imposto de sociedades. Tamén ponse de relevo a problemática contable nos casos nos que existan beneficios no exercicio.

Abstract

This paper is divided in two parts.

The first paper tries to show that the entities liable to the General Regime of Business Tax, due to the discrepancies between accounting policies and tax laws —both of them perfectly legal— are obliged to determine four kinds of economic results: a) accounting result, before tax; b) settled accounting result; c) tax result; d) accounting result, after tax.

Apart from detailing the composition of each of these results, we highlight the accounting problems that arise in those cases that present losses in the fiscal year.

The second part is devoted to harmonize —from an accounting point of view— the temporary differences that arise when we try to fit together the legality on the one hand and the accounting and tax doctrines on the other, with the objective of equating, as far as possible, the accounting result with tax result, without altering the RELIABLE IMAGE of the patrimony, the financial position, and the results of the entities liable to business tax.

We also deal with the accounting problems that arise in those cases in which the financial year shows profit.

PARTE I

1. INTRODUCCIÓN

O imposto de sociedades é un tributo, de carácter estatal directo, que grava a renda producida polas sociedades e outras persoas xurídicas, cualificadas como suxeitos pasivos deste imposto pola lexislación vixente.

Tales suxeitos pasivos son as sociedades mercantís a que fai referencia o Código de Comercio (art. 122), e son as seguintes:

- a) As sociedades anónimas.
- b) As sociedades limitadas.
- c) As sociedades comanditarias.
- d) As sociedades colectivas.

Ademais das anteriores, tamén están suxeitas ó imposto de sociedades as entidades mencionadas no Regulamento de Rexistro Mercantil (art. 81), entre as cales salientan, polo seu marcado predominio social ou agrario, segundo os casos, sobre o puramente mercantil ou económico, as seguintes:

- e) As sociedades cooperativas.
- f) As sociedades anónimas laborais.
- g) As sociedades agrarias de transformación.
- h) As caixas de aforro, confederadas e rurais.
- i) As agrupacións de interese económico.

Por vez primeira, na Lei 19/1989 de 25 de xullo de reforma parcial e adaptación da lexislación mercantil ás directivas da Comunidade Económica Europea, dispónse que "no resultado contable de cada exercicio económico, deberá figura-lo importe do imposto de sociedades devengado, como gasto do mesmo" (art. 200.11^a).

Recoñécese, pois, que no sucesivo, a contabilización do imposto sobre beneficios ou de sociedades, ademais de realizarse no propio exercicio no que se producen os resultados económicos, basearase no principio contable do devengo, denominado a estes efectos "método do efecto impositivo", prescindindo do "método da cota para pagar no exercicio seguinte", como era habitual ata o momento.

Dende a publicación do Plan Xeral de Contabilidade de 1973, pero con máis insistencia dende a aprobación do Regulamento do Imposto

de Sociedades (RIS) (RD 2.631/1982), o resultado obtido polas sociedades conforme á aplicación estricta dos principios e normas de valoración, de carácter contable, nunca foi coincidente co resultado fiscal esixido pola facenda pública.

Tal discrepancia, ata a actualidade, aínda non foi resolta satisfactoriamente, dado que existe unha constante intromisión da normativa tributaria na determinación dos resultados.

Así mesmo, por primeira vez na devandita Lei 19/1989 de 25 de xullo, recoñécese explicitamente a non coincidencia de resultados por discrepancias entre normas fiscais e contables, ámbalas dúas de carácter legal, e como consecuencia diso "recoméndase dar indicacións ó respecto cando tales discrepancias inflúan de forma substancial sobre a carga fiscal futura" (art. 200.10^a).

Estas indicacións recólleas normativamente o Real Decreto 1.643/1990 de 20 de decembro, que aproba o Plan Xeral de Contabilidade de 1990, cando textualmente di: "Para a contabilización do imposto sobre sociedades consideraranse as diferencias que puideran existir entre o resultado contable e o resultado fiscal, entendido este como a base imponible do imposto" (Norma 16 de valoración).

Para estes efectos, nos que *o resultado contable debe entenderse antes do imposto*, as diferencias entre ámbolos dous haberán de agruparse da seguinte forma:

- Diferencias permanentes.
- Diferencias temporais.
- Perdas de exercicios anteriores.

■ Enténdese por *DIFERENCIAS PERMANENTES* aquelas que, considerándose gasto ou ingreso do exercicio dende o punto de vista contable, non teñen esta mesma consideración dende a perspectiva fiscal; conseguintemente, non afectarán como tales diferencias a exercicios sucesivos, aínda que afecten ós do exercicio. As *diferencias permanentes*, de acordo co *Regulamento do imposto de sociedades*, son as seguintes:

- Os gastos non deducibles fiscalmente.
- Os ingresos non computables fiscalmente.
- As variacións patrimoniais.

Son gastos non deducibles fiscalmente:

— As retribucións directas ou indirectas do capital social, calquera que sexa a súa denominación (art. 125a).

— A distribución de beneficios que non sexa como contraprestación de servicios ou traballos persoais (art. 125b).

— O exceso de valor asignado a gastos por compras, subministros ou servicios, sobre o seu valor corrente (art. 125c).

— As cotas do imposto de sociedades e de calquera outro tributo que grave o capital (arts. 110.2a e 125d), así como as retencións en conta do imposto de sociedades (art. 110.2b).

— As multas ou sancións incoadas polas administracións públicas, así como os recargos de prórroga ou constringimento, agás os xuros de aprazamento ou fraccionamento, sempre que as prórrogas foran concedidas administrativamente (arts. 110.2c e 125e).

— As liberalidades ou gastos non necesarios para o desenvolvemento da actividade empresarial ou para producir ingresos, calquera que sexa a súa denominación (art. 125c).

— Os impostos que recaian sobre bens ou dereitos que non sexan obxecto da actividade da sociedade, nin se atopen cedidos a terceiros mediante contraprestación (art. 110.2f).

— As contribucións especiais e demais tributos que poñan de manifesto un maior valor dos elementos patrimoniais sobre os que recaen (art. 110.2e).

— As amortizacións do fondo de comercio e dos dereitos de traspaso (art. 66.2).

Son ingresos non computables fiscalmente:

— Os premios percibidos por sorteos ou concursos efectuados polas administracións públicas, sempre que así conste nas bases dos mesmos (art. 129c).

— As contribucións realizadas por socios e accionistas e destinadas ó saneamento do activo ou ó restablecemento do neto patrimonial, co obxecto de evita-la redución do capital social ou a disolución das sociedades (arts. 7.2, 128c e 128d).

— As regularizacións de valor realizadas no inmovilizado material, autorizadas fiscalmente e que produzan efectos no exercicio (art. 167.4c).

Son variacións patrimoniais:

— Os incrementos de valor coñecidos como plusvalización de elementos do activo, realizados sen autorización legal ou administrativa (art. 126.1 e 129c).

— As diminucións de valor de elementos patrimoniais sen xustificar (arts. 126.2 e 167.4d).

■ Enténdese por *DIFERENCIAS TEMPORAIS* aquelas que afectan a gastos, ingresos e métodos de valoración contables realizados ou utilizados, respectivamente, no exercicio ou en exercicios anteriores, en razón de distintos criterios contables e fiscais de devengo. Sen discutí-la súa admisibilidade para os efectos fiscais, son susceptibles de modifica-los resultados fiscais do exercicio e de exercicios sucesivos.

Cando para a súa contabilización existan diferencias de criterio, prevalecerá, sobre o fiscal, o principio de devengo establecido no Plan Xeral de Contabilidade. *Poden producir diferencias temporais* entre o resultado contable axustado e o resultado fiscal, entre outros, os seguinte conceptos:

En canto a gastos:

— Os destinados a crear fondos para insolvencias e morosos.

— Os destinados a crear fondos de pensións ata a súa aplicación.

— As diferencias por amortizacións directas e indirectas do inmovilizado material.

— Os destinados a crear fondos para obsolescencia do inmovilizado material.

En canto a ingresos: As subvencións de capital recibidas.

No tocante a cambios en métodos de valoración:

— En existencias de mercadorías.

— En contas representativas de moeda estranxeira convertible.

■ As *PERDAS DO EXERCICIO E DE EXERCICIOS ANTERIORES* poden ser compensadas fiscalmente con beneficios producidos

durante os cinco anos seguintes de terse producido, sempre que posúan a consideración de "fiscalmente compensables" (art. 156 do RIS).

De aí que, para compensar perdas, sexa conveniente facer unha dobre clasificación contable, que, de acordo co Plan Contable, sería a seguinte:

— 121.0 Resultados negativos de exercicios anteriores, *fiscalmente compensables*.

— 121.1 Resultados negativos de exercicios anteriores, *fiscalmente non compensables*.

Tales contas proceden da aplicación, no exercicio seguinte, do saldo da conta 129 PERDAS E GANANCIAS.

Por conseguinte, as perdas de exercicios anteriores fiscalmente compensables son bases impositivas negativas do imposto de sociedades coincidentes na súa esencia co resultado fiscal.

2. PROBLEMÁTICA CONTABLE DO IMPOSTO DE SOCIEDADES CANDO EXISTEN PERDAS NO EXERCICIO

A existencia de perdas do exercicio fiscalmente compensables pode dar orixe no mesmo a un dereito ou crédito impositivo que representa un menor importe futuro do imposto.

O crédito impositivo pódese calcular aplicando o tipo impositivo do imposto á base impositiva negativa. En todo caso, a realización no exercicio do posible asiento contable supeditárase ó principio de prudencia, tendo en conta que a *compensación futura do crédito, con posibles obrigas fiscais da mesma natureza*, estea razoablemente asegurada.

Por conseguinte, con este crédito impositivo, dende o punto de vista contable caben dúas opcións:

- Contabilízalo no mesmo exercicio e
- non contabilízalo.

Pasamos a ve-las dúas opcións:

■ Cando no exercicio económico *se opta por contabiliza-lo* crédito impositivo derivado da

perda amortizable fiscalmente, o *asento contable da percepción* sería o seguinte:

×
(4745) CRED. POR PERDAS QUE COMPENSAR DO EXERCICIO...
A (630) IMPOSTO SOBRE BENEFICIOS
Tipo impositivo x Base impositiva negativa
×

Este crédito impositivo, contabilizado na conta 4745 CRÉDITO POR PERDAS QUE COMPENSAR DO EXERCICIO..., pode compensarse nos cinco anos seguintes do seu nacemento con débedas fiscais da mesma natureza materializadas na conta (4745) H.P. ACREDO-RA POR IMPOSTO DE SOCIEDADES, como veremos máis adiante.

Do mesmo xeito, e independentemente da súa compensación en exercicios sucesivos, pode axustarse a contía do crédito mediante aumentos ou diminucións como consecuencia de modificacións na lexislación tributaria ou pola evolución económica da sociedade.

Os asentos contables *do dereito de percepción* son como segue:

— Por *aumento do crédito* impositivo:

×
(4745) CRED. POR PERDAS QUE COMPENSAR DO EXERCICIO...
A (638) AXUST.POSIT. EN IMPOSIC. S/BENEFICIOS
Importe da modificación do crédito
×

— Por *diminución do crédito* impositivo:

×
(633) AXUSTES NEGATIVOS NA IMPOSICIÓN S/BENEFICIOS
A (4745) CRED. POR PERD. A COMPENSAR DO EX...
Importe da modificación do crédito
×

Ademais de todo o anteriormente exposto, poderían anularse aqueles créditos impositivos sobre os que exista prescrición administrativa ou dúbidas razoables acerca da súa posible recuperación.

— O asento por *anulación do crédito* sería:

×
(633) AXUSTES NEGATIVOS NA IMPOSICIÓN S/BENEFICIOS
A (4745) CRED.POR PERD.QUE COMPENSAR DO EX...
Anulación do crédito impositivo
×

■ Cando no exercicio económico *se op- te por non contabiliza-lo* crédito impositivo, a perda amortizable fiscalmente haberá de terse en conta na determinación do resultado fiscal de sucesivos exercicios. Tanto no caso de exer- cer ou non a opción anterior, terá que respec- tarse o principio contable de *continuidade*.

3. DETERMINACIÓN DO RESUL- TADO CONTABLE ANTES DO IMPOSTO

O resultado contable do exercicio, antes de contabiliza-lo imposto de sociedades, está repre- sentado co signo que proceda, de acordo co Plan Xeral de Contabilidade de 1990, pola diferen- cia entre os conceptos comprendidos nos subgrupos que integran o Grupo 7 (VENDAS E INGRE- SOS) e os conceptos comprendidos nos sub- grupos que integran o Grupo 6 (COMPRAS E GASTOS), agás o propio imposto de sociedades. A sistemática determinación do resultado conta- ble antes do imposto de sociedades pode apre- ciarse no seguinte esquema:

+ VENDAS E INGRESOS

- 70 Ventas de bens e servicios.
- 71 Variación de existencias.
- 72
- 73 Traballos realizados para a entidade.
- 74 Subvencións á explotación.
- 75 Outros ingresos de xestión.
- 76 Ingresos financeiros.
- 77 Beneficios e ingresos excepcionais.
- 78
- 79 Excesos e aplicación de provisiones.

– COMPRAS E GASTOS

- 60 Compras.
- 61 Variación de existencias.

- 62 Servicios exteriores.
- 63 Tributos (*agás o imposto de sociedades*).
- 64 Gastos de persoal.
- 65 Outros gastos de xestión.
- 66 Gastos financeiros.
- 67 Perdas e gastos excepcionais.
- 68 Dotacións para amortizacións.
- 69 Dotacións ás provisiones.

= RESULTADO CONTABLE ANTES DO IM- POSTO DE SOCIEDADES

4. DETERMINACIÓN DO RESUL- TADO CONTABLE AXUSTADO

Partindo do resultado contable do exercicio, antes do imposto de sociedades, alcánzase o de- nominado resultado contable axustado só con en- gadir ó primeiro os gastos contables non deduci- bles fiscalmente así como os incrementos ou diminucións de valor patrimoniais contabilizados sen autorización legal ou administrativa e sen xustificar, respectivamente, e deduci-los ingresos contables non computables fiscalmente, tal e como pode verse no seguinte esquema:

RESULTADO CONTABLE ANTES DO IMPOSTO DE SOCIEDADES

Diferencias Permanentes:

- + Gastos contables non deducibles fiscalmente.
- + Incrementos de valor patrimonial non autorizados.
- + Diminucións de valor patrimonial sen xustificar.
- Ingresos contables non computables fiscalmente.

= RESULTADO CONTABLE AXUSTADO

5. DETERMINACIÓN DO RESUL- TADO FISCAL

A partir do resultado contable axustado, imos determina-lo resultado fiscal ou base im- poñible do imposto de sociedades, co que daremos cumprimento tanto á lexislación mer- cantil (Lei 19/1989) como á lexislación contable (RD 1.643/1990 que aproba o PXC, apartado 15 da Memoria e apartado 16 das Normas de valoración) como á lexislación fiscal (Lei e Regulamento do imposto de sociedades).

O proceso que hai que seguir para determi- na-lo resultado fiscal, partindo do resultado

contable axustado, contemplará dúas variantes:

- Que *non se exercitara a opción* de contabilizar, en exercicios anteriores, o crédito impositivo.
- Que *se exercitara a opción* de contabilizalo.

Pasamos a ve-las dúas variantes citadas.

■ O **RESULTADO FISCAL**, cando non se exercitara a opción de contabilizalo crédito impositivo por perdas amortizables fiscalmente, obedece ó seguinte esquema:

RESULTADO CONTABLE AXUSTADO

Diferencias Temporais:

- + Do exercicio.
 - Do exercicio.
 - + De exercicios anteriores.
 - De exercicios anteriores.

 - PERDAS DE E.A. AMORTIZABLES FISCALMENTE
- = RESULTADO FISCAL

[Observacións: As perdas de exercicios anteriores, neste caso, teñen a mesma consideración que as diferencias temporais negativas do exercicio e dos anteriores].

■ O **RESULTADO FISCAL**, cando se exercitara a opción de contabilizalo crédito impositivo por perdas de exercicios anteriores, obedece ó seguinte esquema:

RESULTADO CONTABLE AXUSTADO

Diferencias Temporais:

- + Do exercicio.
- Do exercicio.
- + De exercicios anteriores.
- De exercicios anteriores.

= RESULTADO FISCAL

[Observacións: Neste caso, as perdas de exercicios anteriores fiscalmente compensables non se teñen en consideración na conciliación de resultados].

6. DETERMINACIÓN DO RESULTADO CONTABLE DESPOIS DO IMPOSTO

Para a determinación do resultado contable do exercicio, despois do imposto de sociedades, volvemos de novo ó resultado contable antes do imposto.

Ó resultado contable, antes do imposto de sociedades, haille que deduci-lo propio imposto de sociedades, así como os axustes negativos do mesmo, se os houbese, e incrementalos nos axustes positivos, se os houbese tamén.

O resultado contable, despois de contabilizado o imposto de sociedades, coincide plenamente co saldo da conta 129 PERDAS E GANANCIAS. O detalle desta conta preséntase como obrigatorio no ESTADO DE PERDAS E GANANCIAS, que forma parte das contas anuais, conforme á parte cuarta do Plan Xeral de Contabilidade de 1990.

A determinación do saldo de PERDAS E GANANCIAS pode observarse no seguinte esquema:

RESULTADO CONTABLE ANTES DO IMPOSTO

Imposto de Sociedades:

- 630 Imposto sobre beneficios ou de sociedades.
- + 630 Imposto sobre beneficios ou de sociedades.
- 633 Axustes negativos en beneficios.
- 638 Axustes positivos en beneficios.

= RESULTADO CONTABLE DESPOIS DO IMPOSTO

= SALDO DA CONTA DE PERDAS E GANANCIAS

7. LIQUIDACIÓN DO IMPOSTO DE SOCIEDADES

Haberá que ter en conta dous casos:

a) Cando na liquidación do imposto, partindo do resultado fiscal, *se optara por contabilizalo créditos impositivos*, seguirase o proceso seguinte:

RESULTADO FISCAL OU BASE IMPOÑIBLE

× Tipo impositivo.

= COTA ÍNTEGRA

Deduccions da cota íntegra:

- Por investimentos.
- Por fomento ó emprego.
- Outras deduccions.

= COTA NETA

Deduccions da cota neta:

- Créditos impositivos que compensar.
- Retencions por rendas do capital.
- Pagamentos en conta do imposto.

= COTA PARA INGRESAR

b) Cando na liquidación do imposto, partindo do resultado fiscal, *se optara por non contabiliza-los créditos impositivos*, seguirase o proceso seguinte:

RESULTADO FISCAL OU BASE IMPOÑIBLE

× Tipo impositivo.

= COTA ÍNTEGRA

Deduccions da cota íntegra:

- Por investimentos.
- Por fomento ó emprego.
- Outras deduccions.

= COTA NETA

Deduccions da cota neta:

- Retencions por rendas do capital.
- Pagamentos en conta do imposto.

= COTA PARA INGRESAR

PARTE II

8. HARMONIZACIÓN DA TEMPORALIDADE DE GASTOS E INGRESOS E MÉTODOS DE VALORACIÓN

8.1. INTRODUCCIÓN

Tendo en conta que, para a contabilización do imposto de sociedades, de acordo co art. 200.10³ "cando as diferencias temporais *inflúen de forma substancial* na carga fiscal futura recoméndase dar instruccións ó respecto", parece aconsellable coñecer os criterios contables e fiscais e tratar así de minimizar tales diferencias.

Para *minimiza-las diferencias temporais en-*

tre resultados, agás as perdas de exercicios anteriores nas que a harmonización temporal contable e fiscal é imposible de realizar, faise necesario utilizar contablemente, no posible, as normas de carácter fiscal co obxecto de igualar ó máximo o resultado contable axustado e o resultado fiscal, *sen que por iso se distorsione a imaxe fiel* do patrimonio, a situación financeira e os resultados das entidades afectadas, *en virtude do principio contable de importancia relativa*.

A utilización en contabilidade de normas de carácter fiscal para harmoniza-la temporalidade de gastos e ingresos non cuestiona, en tódolos casos, a prevalencia do principio de devengo contable sobre o fiscal, ó que xa fixemos alusión, posto que, ás veces, tan só é cuestión de contía.

Os criterios contables pretenden conseguir-la *imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados das entidades*, mentres que os criterios fiscais pretenden pór de relevo a base impoñible do imposto de sociedades.

As normas de carácter contable e fiscal susceptibles de *compatibilizar, coa súa utilización, a temporalidade das diferencias*, afectan, tal e como dixemos anteriormente, a conceptos de:

- Gastos.
- Ingresos.
- Métodos de valoración.

Pasamos a detallar algúns destes conceptos.

En canto a gastos:

- As dotacións ás insolvencias de créditos.
- As dotacións ós plans de pensións internos.
- As amortizacións por depreciación e obsolescencia.

En canto a ingresos: As subvencións en capital recibidas.

En canto a métodos de valoración:

- As existencias de mercadorías e similares.
- As contas representativas de moeda estranxeira convertible.

Pasamos, pois, a desenvolver-las normas contables e fiscais que afectan a cada un dos anteriores conceptos.

8.2. NAS DOTACIÓNS ÁS INSOLVENCIAS DE CRÉDITOS

8.2.1. Normas contables

De conformidade coas normas de valoración 9ª e 12ª do Plan Xeral de Contabilidade, "as dotacións ás provisións de créditos non comerciais, clientes e debedores, realizarase en función do risco que presenten as posibles insolvencias con respecto ó cobramento dos mesmos".

8.2.2. Normas fiscais

Terán carácter de deducibles fiscalmente e non producirán diferencias temporais entre resultados as dotacións ás provisións por insolvencias se se axustan á OMH de 27/10/82, que desenvolve o Regulamento do imposto de sociedades (RD 2.631/1982 de 15 de outubro) que, en esencia, dispón:

1) Terán a consideración de créditos de dubidoso cobramento aqueles, vencidos ou non, nos que se aprecie, a xuízo da entidade acreedora, unha reducida probabilidade de cobramento, sempre que esta situación estea suficientemente xustificada.

A prórroga dos créditos morosos ou a súa reinstumentación non producirá a súa reclasificación como crédito ordinario, agás que se ofrezan novas garantías ou se cobren, cando menos, os réditos pendentes de cobramento.

2) As dotacións para insolvencias que se deben efectuar polas empresas non crediticias poderán alcanzar, dende a súa constitución como tales, as seguintes porcentaxes do crédito moroso:

— Máis de 3 sen exceder de 9 meses . . .	25%
— Máis de 9 sen exceder de 12	50%
— Máis de 12 sen exceder de 18	75%
— Máis de 18 ata a súa baixa	100%

3) As sociedades crediticias poderán elixir entre realiza-las dotacións anteriores ou consti-

tuír un fondo conxunto para tódolos morosos que alcance ata o 1,5% dos riscos totais, agás os que posúan garantía real.

4) En ningún caso poderán provisionarse os créditos seguintes:

- Os cargados polas administracións públicas.
- Os cargados por terceiros, avalados polos anteriores.
- Os garantidos por hipoteca, prenda, pacto de reserva de dominio ou equivalentes.
- Os cargados por persoas ou sociedades vinculadas, en determinados supostos.

5) Poderán darse de baixa contablemente as insolvencias, con cargo ás provisións para elas constituídas, nos seguintes casos:

- Cando os debedores estean declarados en quebra e transcorra o período liquidatorio.
- Cando os debedores sufran unha deterioración notable e irrecuperable na súa solvencia.
- Cando transcorran 3 anos dende a súa consideración como morosos ou dubidosos, ou 4 cando melloran as expectativas de cobramento.

8.2.3. Consideracións sobre as normas contables e fiscais

A prevalencia das normas contables sobre as fiscais, en canto á provisión por insolvencias de créditos, aumenta a presenza das diferencias temporais nos resultados.

A prevalencia das normas fiscais sobre as contables distorsiona a IMAXE FIEL do patrimonio, da situación financeira e dos resultados.

8.3. NAS DOTACIÓNS ÓS PLANS E FONDOS DE PENSIÓNS COMPLEMENTARIOS E INTERNOS

Denomínanse, para estes efectos, plans ou fondos de pensións complementarios e internos, ó conxunto de obrigas económicas contraídas polas empresas cos seus propios traballadores e que deberán ser satisfeitas ó final da vida laboral activa destes, ou incluso antes, se os devanditos fondos teñen dereito de rescate polos propios

traballadores. Estes plans ou fondos poden nutrirse con contribucións da empresa ou con contribucións mixtas de empresa e traballadores. En todo caso, só tratamos dende a perspectiva contable-fiscal, nun e noutro caso, as contribucións dos fondos realizados pola empresa.

8.3.1. Normas contables

Segundo a norma de valoración 19 do Plan Xeral de Contabilidade, "nas dotacións á conta 1400 PROVISIÓNS PARA PENSIÓNS COMPLEMENTARIAS inclúiranse, sistematicamente, gastos devengados polas estimacións, segundo cálculos actuariais, con cargo ó subgrupo 64 GASTOS DE PERSOAL, conta 643 CONTRIBUCIÓNS A PLANS COMPLEMENTARIOS DE PENSIÓNS, así como polos rendementos xerados polos rendementos financeiros das propias provisións, con cargo ó subgrupo 66 GASTOS FINANCEIROS, conta 6624 RÉDITOS A LONGO PRAZO PROCEDENTES DE FONDOS DE PENSIÓNS, co obxecto de nutrilos fondos internos necesarios para cubrir as obrigas legais ou contractuais derivadas do plan ou do fondo de pensións".

O exceso, no seu caso, de dotacións aboabase no subgrupo 79 EXCESOS E APLICACIÓNS DE PROVISIÓNS, conta 790 EXCESO DE PROVISIÓN PARA RISCOS E GASTOS, con cargo á referida conta 1400 do subgrupo 14 PROVISIÓNS PARA PENSIÓNS COMPLEMENTARIAS.

8.3.2. Normas fiscais

Aínda que no Regulamento do imposto de sociedades non se fai mención expresa dos plans e fondos de pensións, si, pola contra, se contempla que as provisións, en xeral, son bases impositivas e, por conseguinte, non deducibles no que respecta ó exceso de dotación das mesmas (art. 85).

Así mesmo, no art. 36.1 do devandito regulamento, estipúlase o referente á determinación da base impositiva do imposto que formarán, entre outros, parte da mesma "os incrementos de patrimonio obtidos ou producidos no exercicio, deducidos da contabilidade do suxeito pasivo do imposto".

Finalmente, o apartado 2 do artigo anterior aclara que a base impositiva "se determinará pola diferenza entre o capital fiscal (neto patrimonial) ó principio e ó final do exercicio ou do período impositivo".

Por conseguinte, debe quedar claro que só será deducible da base impositiva do imposto a parte da provisión que lle fora aplicada a súa finalidade, producindo, polo tanto, diferenzas de temporalidade o incremento, durante o exercicio, das provisións dos plans e fondos de pensións destinados ó propio persoal da empresa.

8.3.3. Consideracións sobre as normas contables e fiscais

Conscientes das diferenzas temporais entre o resultado contable e o fiscal, imposibles de evitar no caso dos plans e fondos de pensións internos (xubilación, viuvez, orfandade, dereitos de rescate e obrigas similares), o ICAC, a través da Resolución de 25 de setembro de 1991 (BOICAC, N. 7), fixa criterios de contabilización e límites dos impostos sobre beneficios anticipados por imposto de sociedades ata o importe correspondente ós pagamentos que, con cargo ó fondo, teñan que realizarse nos 10 anos seguintes á data de peche do exercicio, agás que, nesta data, os impostos anticipados queden cubertos por impostos diferidos sobre beneficios e nos que a temporalidade sexa igual ó pagamento das prestacións.

No fondo, esta Resolución do ICAC, pretende harmonizar dalgún xeito, limitando nun sentido, as diferenzas temporais na base impositiva do imposto de sociedades.

Posteriormente, en 1992, aparecen o Documento N. 9 sobre o Imposto de beneficios e o Documento N. 16 sobre Provisións para pensións, ámbolos dous da serie Principios contables da AECA, moi considerados doutrinalmente.

8.4. NAS AMORTIZACIÓNS DO INMOBILIZADO MATERIAL

8.4.1. Normas contables

De conformidade co establecido na Norma de valoración 2ª-5, do Plan Xeral de Contabilidade, "as amortizacións estableceranse en función

da vida útil dos bens, atendendo á depreciación que normalmente sufran polo seu funcionamento, uso e delectación, sen prexuízo de considerar tamén a obsolescencia que puidera afectalos".

"Pola depreciación non duradeira, que non se considere definitiva, deberá dotar unha provisión, que deberá anularse cando as causas que a motivaron deixaran de existir".

8.4.2. Normas fiscais

A Lei 61/1978 do imposto de sociedades *cualifica o gasto deducible para a determinación de rendemento*: "as cantidades destinadas á amortización de valores de inmovilizado, sempre que correspondan a depreciacións efectivas e estean contabilizadas", "considerándose que cumpren o requisito de efectividade, cando non excedan de aplicarlles ós valores contables os coeficientes fixados polo Ministerio de Facenda".

Terán, pois, carácter de gastos deducibles fiscalmente e non producirán diferencias temporais entre resultados as dotacións anuais que se axusten na súa contía ó disposto na OM do 12 de maio de 1993 "TÁBOAS DE AMORTIZACIÓN para compensar a depreciación de activos empresariais e a obsolescencia" (BOE 2 de maio de 1993), que anula tódalas disposicións anteriores en materia de amortización do inmovilizado material.

As novas táboas de amortización estrutúranse da forma seguinte:

1) Desenvolven 9 grupos de elementos, denominados "elementos comúns", que citamos:

1. Edificios e outras construcións.
2. Instalacións.
3. Elementos de transporte.
4. Mobiliario e utensilios.
5. Aparellos, ferramentas e moldes.
6. Equipos para tratamento da información.
7. Equipos electrónicos diferenciados.
8. Equipos de mantemento.
9. Equipos de laboratorio e ensaio.

2) O resto da estrutura obedece á clasificación que, dos DEZ sectores económicos, se efectúa no imposto sobre actividades econó-

micas. Os sectores subdivídense en agrupacións e estes, á súa vez, en grupos.

Tanto na clasificación de "elementos comúns" como na de sectores económicos, agrupacións e grupos relaciónanse tódolos coeficientes ou tipos de amortización máximos e a duración máxima permitida para a súa amortización, o que equivale, previa conversión a un coeficiente ou tipo mínimo de amortización aplicables a tódolos elementos de inmovilizado material.

A aplicación alternativa de ámbolos dous coeficientes sobre valores contables dos elementos determina unhas cotas constantes de amortización. Este método denomínase de "amortización non financeira de cotas constantes".

Ademais das cotas de amortización constantes, a devandita orde regula por primeira vez a posibilidade de realiza-la amortización, segundo algún dos seguintes métodos amortizativos contemplados no artigo 54 do RIS:

- Método denominado de "porcentaxe constante sobre valor pendente de amortizar".
- Método denominado de "suma de díxitos".

A única limitación fiscal existente para a realización da amortización por estes métodos consiste en non sobrepasar os límites máximos e mínimos establecidos nas táboas.

As novas táboas de amortización constitúen, en relación coas anteriores, un notable avance xa que permiten máis flexibilidade amortizativa por posuír un maior espectro entre porcentaxes máximas e mínimas aplicables. Non obstante, cómpre destacar que aínda perduran discrepancias en canto ás amortizacións financeiras dos activos revertibles ligados a concesións administrativas e nas amortizacións dos inmovilizados inmateriais, entre outros.

Tamén terán a consideración de fiscalmente deducibles e non producirán diferencias temporais entre resultados aquelas amortizacións practicadas en virtude dun *Plan especial de amortizacións* que fora aprobado pola autoridade fiscal a petición das sociedades interesadas na súa aplicación, cando concurren circunstancias, en réxime permanente, que alteren os límites máximos e mínimos de amortización fixados nas táboas. En todo caso, os plans especiais de amorti-

zación deben cumpri-los seguintes requisitos (arts. 55 e 56 do RIS):

1) Referiranse a elementos do inmovilizado material que sexan novos ou a gastos capitalizados, correspondentes a programas de investigación e desenvolvemento.

2) Que tales elementos estean situados, ou que os programas se realizaran, en territorio español.

3) Que os elementos amortizables figuren contabilizados separadamente do resto dos elementos do activo.

4) Que a solicitude do plan especial de amortización se realice, como máximo, dentro dos tres meses seguintes á súa posta en funcionamento ou á terminación do programa de investigación e desenvolvemento, no seu caso.

Ademais de todo o exposto, as sociedades *poderán dispor de liberdade de amortización*, cando así o autoricen disposicións de carácter legal ou administrativo de ámbito temporal ou permanente no tempo; *nese caso, as dotacións realizadas terán a consideración de fiscalmente deducibles e non producirán tampouco diferencias por temporalidade* (art. 59 do RIS).

8.4.3. Consideracións sobre as normas contables e fiscais

Cando ó practicar amortizacións, *as diferencias temporais* entre o resultado contable axustado e o resultado fiscal *foran de escasa contía*, en razón de utilizar criterios contables, tales diferencias *poderían obviarse atendendo ó principio contable de importancia relativa*.

Pola contra, cando as diferencias *foran significativas* cuantitativamente, necesariamente *habrá que recorrer ós plans especiais de amortización, co obxecto de eliminar tales diferencias*.

A concesión de *liberdade fiscal de amortización*, ó afectar xeralmente a un espazo limitado de tempo, *pode alterar*, segundo os casos, a IMAXE FIEL do patrimonio, da situación financeira e dos resultados das entidades beneficiarias.

8.5. NAS SUBVENCIONS EN CAPITAL RECIBIDAS

8.5.1. Normas contables

De acordo coa Norma de valoración 20ª do Plan Xeral de Contabilidade, "as subvencións en capital imputaranse ó resultado do exercicio en proporción á depreciación experimentada durante o período polos activos financiados coas devanditas subvencións".

"No caso de activos non depreciables, a subvención imputarase ó resultado do exercicio no que se produza a enaxenación ou baixa en inventario dos mesmos".

8.5.2. Normas fiscais

Non producirán diferencias temporais entre resultados contable e fiscal cando a periodificación do ingreso, baseada no principio contable de correlación de ingresos e gastos, se realice conforme ó establecido no art. 87 do RIS da forma seguinte:

1) As subvencións de capital serán periodificadas na mesma medida na que sexan amortizados os bens para as que foran concedidas.

2) Periodificaranse por décimas partes nos seguintes casos:

— Cando o investimento non sexa obxecto de amortización.

— Cando a amortización do investimento sexa superior a dez anos.

— Cando a concesión da subvención non estea condicionada á realización do investimento.

3) Cando a subvención se conceda antes de ser aplicada a súa finalidade, poderá periodificarse a partir da entrada en funcionamento do investimento, sen que esta periodificación exceda do período de amortización ou do devandito prazo de dez anos, a contar dende a entrada en funcionamento.

4) En ningún caso, a porcentaxe de periodificación da subvención poderá ser inferior á porcentaxe de amortización do investimento.

8.5.3. Consideracións sobre as normas contables e fiscais

Ó limitar a dez anos a periodificación das subvencións en capital, con criterios fiscais, poderían producirse distorsións na IMAXE FIEL, aínda que non se produzan diferencias temporais entre resultados.

Cando existe liberdade de amortizacións para os bens afectados polas subvencións en capital, pode vulnerarse o principio contable de correlación de ingresos e gastos, aínda que tampouco se producisen diferencias temporais entre os resultados.

8.6. NA VALORACIÓN DE EXISTENCIAS

8.6.1. Normas contables

1) De conformidade coa Norma 13 do Plan Xeral de Contabilidade, os bens comprendidos no Grupo 3, EXISTENCIAS, deben valorarse no prezo de adquisición ou, no seu caso, no custo de produción. Non obstante, cando o valor de mercado fose inferior á valoración anterior, hai que contemplar dous casos:

a) Cando a diferenza de valor sexa reversible, procederase a dotar unha provisión por depreciación de existencias.

b) Cando a diferenza fora irreversible, procederase a valorar directamente as existencias a prezo de mercado.

2) Cando se trate de existencias das que o prezo de adquisición non sexa identificable de forma individualizada, adoptarase, con carácter xeral, o prezo ou custo medio ponderado ou, no seu caso, o de reposición ou calquera outro, sempre que se realice con carácter de continuidade o mesmo criterio na fixación dos prezos.

3) Ademais do anterior e, en casos excepcionais, atendendo ó principio de importancia relativa, pódese admitir que determinadas existencias se valoraren, con carácter de continuidade, por un importe fixo, tanto en cantidade como en valor.

8.6.2. Normas fiscais

As dotacións á provisión por depreciación de existencias serán consideradas como saneamento do activo no que exceda da depreciación sufrida no exercicio (art. 73.3 do RIS) e, polo tanto, non deducible da base imponible do imposto de sociedades.

Ademais desta norma, a autoridade fiscal pode admitir, con carácter de discrecionalidade en determinados supostos, un criterio diferente de valoración de existencias (art. 80.3).

8.6.3. Consideracións sobre as normas contables e fiscais

En canto ós criterios de valoración de existencias cabe destacar que para que as provisións por depreciación sexan deducibles fiscalmente é necesario dotalas en base ó principio contable de *continuidade*, tódolos anos.

8.7. NA VALORACIÓN DE CONTAS EN MOEDA ESTRANXEIRA CONVERTIBLE

8.7.1. Normas contables

De acordo coa Norma de valoración 14 do Plan Xeral de Contabilidade, a conversión de moeda estranxeira en moeda nacional farase, con carácter xeral, aplicando o tipo de cambio vixente na data na que a moeda estranxeira ou os bens adquiridos con ela se incorporaran ó patrimonio da empresa.

En caso de posuír tesourería en moeda estranxeira, ó peche do exercicio figurará valorada ó tipo de cambio vixente nesa data e as diferencias cargaránse ou aboaranse, segundo o caso, a resultados do exercicio a través das contas 668 (GF) DIFERENCIAS NEGATIVAS DE CAMBIO ou 768 (IF) DIFERENCIAS POSITIVAS DE CAMBIO.

As diferencias de cambio que se produzan por débedas en moeda estranxeira non deben considerarse como rectificación do prezo de adquisición do inmovilizado, agás en casos moi especiais, cando a débeda supere o prazo de pagamento de un ano.

8.7.2. Normas fiscais

De conformidade co art. 51 do RIS, as diferenzas que se produzan nas contas representativas de saldos en moeda estranxeira (créditos, tesourería e débedas) como consecuencia da súa cotización computaranse no momento do cobramento ou do pagamento respectivo.

Estas diferenzas, no caso de créditos e débedas, terán que ser periodificadas linealmente no período que dure o contrato, agás que tales diferenzas sexan superiores ó 5% do valor contable, tendo que ser, nese caso, periodificadas linealmente, elixindo entre o prazo que reste ata o vencemento da operación ou un prazo non superior a cinco anos.

8.7.3. Consideracións sobre as normas contables e fiscais

En canto ós criterios de valoración das contas representativas de moeda estranxeira convertible, cabe dicir que a periodificación das diferenzas de valor que se producen poderá, nalgún caso, cando foran significativas, atentar contra o principio contable de prudencia valorativa, por canto que este defende a contabilización do gasto cando se coñeza, independentemente do pagamento do mesmo.

9. PROBLEMÁTICA CONTABLE DO IMPOSTO DE SOCIEDADES CANDO EXISTEN BENEFICIOS NO EJERCICIO

No seu momento, analizámo-la problemática contable do imposto de sociedades no caso de perdas no exercicio.

Pasamos agora a examina-las *relacións contables do pagamento do devandito imposto*, de acordo co Plan Xeral de Contabilidade, cando existen beneficios no exercicio económico.

Na contabilización do imposto de sociedades, prescindindo das deducións ou bonificacións na cota, así como das retencións e pagamentos fraccionados en conta do imposto, que logo trataremos, poden presentarse tres casos, unha vez determinado o resultado fiscal obtido a partir do resultado contable axustado.

a) Cando o resultado contable axustado sexa igual ó resultado fiscal, sendo o asento contable o seguinte:

31-12
(630) IMPOSTO DE SOCIEDADES
Resultado contable axustado x tipo impositivo
A (4752) H.P. ACRED. POR IMP. DE SOCIEDADES
Resultado fiscal x tipo impositivo
×

b) Cando o resultado contable axustado sexa menor que o resultado fiscal, sendo o asento contable o seguinte:

31-12
(630) IMPOSTO DE SOCIEDADES
Resultado contable axustado x tipo impositivo
(4740) IMPOSTO SOBRE BENEFICIOS ANTICIPADOS
Suma alxebraica de diferenzas temporais x tipo imposit.
A (4752) H.P. ACRED. POR IMP. DE SOCIEDADES
Resultado fiscal x tipo impositivo
×

c) Cando o resultado contable axustado sexa maior que o resultado fiscal, sendo o asento contable o seguinte:

31-12
(630) IMPOSTO DE SOCIEDADES
Resultado contable axustado x tipo impositivo
A (4752) H.P. ACRED. POR IMP. DE SOCIEDADES
Resultado fiscal x tipo impositivo
A (479) IMP. SOBRE BENEFICIOS DIFERIDOS
Suma alxebraica de diferenzas temporais x tipo imposit.
×

As relacións contables establecidas en b) e c) teñen como crítica o globalizar alxebraicamente as distintas diferenzas temporais, tanto pola súa natureza como polos anos nos que terán que ser contempladas, o que pode provocar erros en exercicios sucesivos por omisión ou duplicación.

Tendo en conta que en exercicios sucesivos a imposición tanto anticipada como diferida tende a autocompensarse e autoanularse, procede

substituí-los dous asentos mencionados polo seguinte:

d) Cando existen diferencias temporais entre o resultado contable axustado e o resultado fiscal, válido para tódolos casos.

_____ X _____ 31-12 _____
(630) IMPOSTO DE SOCIEDADES Resultado contable axustado x tipo impositivo
(4740) IMPOSTO SOBRE BENEFICIOS ANTICIPADOS Diferencias temporais positivas x tipo impositivo
A (4752) H.P. ACRED. POR IMP. DE SOCIEDADES Resultado fiscal x tipo impositivo
A (479) IMPOSTO S/BENEFICIOS DIFERIDOS Diferencias temporais negativas x tipo impositivo
_____ X _____

Todo iso con suficiente pormenorización, co obxecto de respecta-lo *principio contable de non compensación*.

e) Nos exercicios sucesivos e a medida que se vaian reducindo ou autocompensando os IMPOSTOS ANTICIPADOS, procede realiza-lo seguinte asiento contable:

_____ X _____
(633) AXUSTES NEGATIVOS NA IMP. S/BENEFICIOS
A (4740) IMPOSTO S/BENEFICIOS ANTICIPADOS Polo importe autocompensado no exercicio
_____ X _____

f) Así mesmo, nos exercicios sucesivos e a medida que se vaian reducindo ou autocompensando os IMPOSTOS DIFERIDOS, procede realiza-lo seguinte asiento contable:

_____ X _____
(479) IMPOSTO S/BENEFICIOS DIFERIDOS
A (638) AXUSTES POSITIV. NA IMP. S/BENEFICIOS Polo importe autocompensado no exercicio
_____ X _____

Nas relacións contables do *pagamento do imposto de sociedades*, poden presentarse varios casos, dos que os máis representativos son:

a) Que non existan no exercicio deducións na cota íntegra, retencións, pagamentos fraccionados en conta nin créditos impositivos derivados de exercicios anteriores, sendo neste caso o asiento contable o seguinte:

_____ X _____
(4752) H.P. ACRED. POR IMPOSTO DE SOCIEDADES
A (57...) TESOURERÍA Result.fiscal x tipo impositivo=Ingreso na Facenda públ.
_____ X _____

b) Que existan só créditos impositivos derivados de resultados negativos de exercicios anteriores, sendo o asiento contable, no seu momento, o seguinte:

_____ X _____
(4752) H.P. ACRED. POR IMPOSTO DE SOCIEDADES Resultado fiscal x tipo impositivo
A (57...) TESOURERÍA Resultado fiscal x tipo impositivo
A (4745) CRED.POR PERD.QUE COMP.DO EXERC. Saldo ou cantidade máxima que compensar
_____ X _____

c) Que existan no exercicio deducións ou bonificacións na cota íntegra, retencións e pagamentos fraccionados en conta da mesma natureza, que haberá que compensar, sendo o asiento contable o seguinte:

_____ X _____
(4752) H.P. ACRED. POR IMPOSTO DE SOCIEDADES Resultado fiscal x tipo impositivo
A (4708) H.P. POR SUBVENCÍONS CONCEDIDAS Importe das deducións ou bonificacións
A (473) H.P. DEBEDOR POR RETENCÍONS Importe das retencións do imposto
A (4731) H.P.DEBEDOR POR PAGAMENTOS EN CONTA Importe dos pagamentos fraccionados do imposto
A (57...) TESOURERÍA Diferencia para pagar á Facenda pública
_____ X _____

Polo que respecta á *contabilización das deducións e bonificacións* na cota do imposto

de sociedades, poden ou non periodificarse con criterios razoables durante o exercicio económico, cando existan beneficios no exercicio, e considerarse como subvencións en capital ou á explotación, tal como indica o Plan Xeral de Contabilidade, deducindo o seu importe no pagamento do imposto, como se mostra de seguido:

×
(4708) H.P. DEBEDOR POR SUBVENCIÓNS CONCEDIDAS
A (130) ou (740) SUBVENCIÓNS Periodificadas ou non, segundo proceda
×

No tocante á *contabilización das retencións por rendas de capital* efectuadas por terceiros, tanto no caso de beneficios como no de perdas no exercicio, correspondentes ó imposto de sociedades, o seu movemento é o seguinte:

a) Cargarase polo importe de cada retención con aboamento, xeralmente, en contas do subgrupo 76 INGRESOS FINANCIEROS, tal e como segue:

×
(473) H.P. DEBEDOR POR RETENCIÓNS
A (76...) INGRESOS FINANCIEROS Por retencións en renda de capital
×

b) Aboarase:

— Polo importe das retencións soportadas a conta no período impositivo ata o importe da cota que haxa que pagar do imposto de sociedades, con cargo na conta 4752 H.P. ACREDORA POR IMPOSTO DE SOCIEDADES, tal e como segue:

×
(4752) H.P. ACRED. POR IMPOSTO DE SOCIEDADES
A (473) H.P. DEBEDOR POR RETENCIÓNS Por compensación de retencións
×

— Polo importe das retencións soportadas en conta do imposto de sociedades, que deban ser obxecto de devolución por parte da Facenda pública, con cargo na conta 4709 H.P. DEBEDOR POR DEVOLUCIÓN DE IMPOSTOS, tal e como segue:

×
(4709) H.P. DEBEDOR POR DEVOLUCIÓN DE IMPOSTOS
A (473) H.P. DEBEDOR POR RETENCIÓNS Por solicitude de devolución de retencións
×

Polo que respecta ós *pagamentos fraccionados realizados en conta do imposto de sociedades*, tanto no caso de beneficios coma no de perdas no exercicio, o seu movemento contable é o seguinte:

a) Cargarase polo importe de cada pagamento fraccionado realizado en conta, con aboamento, xeralmente, en contas do subgrupo 57 TESOURERÍA, tal e como segue:

×
(4731) H.P. DEBEDOR POR PAGOS A CONTA
A (57...) TESOURERÍA Importe do pagamento fraccionado en conta
×

b) Aboarase:

— Polo importe dos pagamentos fraccionados realizados en conta no período impositivo ata o importe que haxa que pagar do imposto de sociedades, con cargo na conta 4752 H.P. ACREDOR POR IMPOSTO DE SOCIEDADES, tal e como segue:

×
(4752) H.P. ACRED. POR IMPOSTO DE SOCIEDADES
A (4731) H.P. DEBEDOR POR PAGAMENT. EN CONTA Compensac. fiscal por pagament. fraccionad. do imp. soc.
×

— Polo importe dos pagamentos fraccionados realizados en conta do imposto de socieda-

des que deban ser obxecto de devolución pola Facenda pública, con cargo na conta 4709 H.P. DEBEDOR POR DEVOLUCIÓN DE IMPOSTOS, tal e como segue:

×
(4709) H.P. DEBEDOR POR DEVOLUCIÓN DE IMPOSTOS
A (4731) H.P. DEBEDOR POR PAGAMENT. EN CONTA Por solicitude de devol. de pagament. fraccionados do imp.
×

10. CONCLUSIONES

1) A determinación de *resultados contables* conséguense aplicando *normas contables*, mentres que a determinación do *resultado fiscal* ou base imponible do imposto de sociedades se logra, a partir da contabilidade, con *normas tributarias*.

Ámbalas dúas normas legais, *evidentemente, non son iguais*, aínda que a súa orixe é case análoga. As contables proceden do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, organismo autónomo dependente do Ministerio de Economía e Facenda, e as tributarias proceden directamente do propio Ministerio de Economía e Facenda.

2) Para evitar conflitos entre normas legais, a disposición final sétima que aproba o Plan Xeral de Contabilidade de 1990 establece a *primacía de normas ou criterios contables* sobre os puramente tributarios, aínda que, aclara, tal primacía *non afectará ás normas fiscais para determina-las bases imposables* do imposto de sociedades.

3) Malia existir esta primacía condicionada, *faise preciso compatibilizar ou harmonizar*, no posible, a utilización de normas ou criterios fiscais dentro da propia contabilidade, co obxecto de minimiza-las diferenzas temporais entre o resultado contable axustado e o resultado fiscal ou base imponible do imposto de sociedades.

4) As diferenzas temporais que subsistan, unha vez conxugado-os criterios, poderían, *en virtude do principio de importancia relativa*, "non influír substancialmente na carga fiscal de futuros exercicios", polo que cabería a posibili-

dade legal e doutrinal de non consideralas, *sen que por iso se distorsione a IMAXE FIEL do patrimonio, da situación financeira e dos resultados das entidades afectadas*.

5) Finalmente, é preciso poñer de relevo a necesidade de *actualiza-la lexislación tributaria* contida tanto na lei como no regulamento do imposto de sociedades, que quedou obsoleta nun breve período de tempo, así como o feito de que esta actualización vaia acompañada dunha harmonización co Plan Xeral de Contabilidade de 1990, o cal está adaptado ás directivas da Unión Europea.

BIBLIOGRAFÍA

- AECA (1992): *Documento N. 9: Impuesto sobre beneficios*. Madrid. (Serie: Principios Contables).
- AECA (1992): *Documento N. 16: Provisión para pensiones*. Madrid. (Serie: Principios Contables).
- ESPAÑA [Código de Comercio]. Código de Comercio, actualizado pola Lei 19/1989, de 25 de xullo.
- ESPAÑA [Ley del Impuesto de Sociedades]. Ley 61/1978, de 26 de mayo, del Impuesto de Sociedades.
- ESPAÑA [Ley de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea]. Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea.
- ESPAÑA [Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones]. Ley 8/1987, de 8 de junio de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones.
- ESPAÑA [Plan General de Contabilidad]. Real Decreto 1.643/1990, de 20 de diciembre, que aprueba el Plan General de Contabilidad.
- ESPAÑA [Reglamento del Impuesto de Sociedades]. Real Decreto 2.631/1982, de 15 de octubre, del Reglamento del Impuesto de Sociedades.
- ESPAÑA [Reglamento del Impuesto de Sociedades]. Orden Ministerial de 27 de octubre de 1982, que desarrolla el Reglamento del Impuesto de Sociedades".
- ESPAÑA [Reglamento del Registro Mercantil]. Real Decreto 1.597/1989, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.
- ESPAÑA [Tablas de amortización para compensar la depreciación de activos empresariales y la obso-

lescencia]. Orden Ministerial de 12 de mayo de 1993, que aprueba las Tablas de amortización para compensar la depreciación de activos empresariales y la obsolescencia.

ICAC (1991): "Resolución del ICAC sobre límites de impuestos anticipados en relación con fondos de pensiones y similares", *BOICAC*, N. 7, (oct., 1991).