

| | | |
|---------------------|--|----------------|
| CONTABILIDAD | ASPECTOS CONTABLES DEL CIERRE DEL EJERCICIO ECONÓMICO Y DE LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (CASO PRÁCTICO) | Núm. |
| TRIBUTACIÓN | | 46/2005 |

M.^a PILAR MARTÍN ZAMORA

Profesora Titular de Contabilidad. Universidad de Huelva

LUIS A. MALVÁREZ PASCUAL

Profesor Titular de Derecho Financiero. Universidad de Huelva

Extracto:

A continuación se reproduce un supuesto práctico relativo al Impuesto sobre Sociedades, donde, partiendo del balance de comprobación a 30 de junio de 2005 y de la información suministrada, se llevarán a cabo las siguientes operaciones:

- Proceso de regularización del ejercicio determinando el resultado antes de impuestos.
- Liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo 2004/2005.
- Contabilización del impuesto sobre beneficios devengado.
- Confección de las cuentas anuales.

Sumario:

I. Enunciado.

1. Gastos de establecimiento.
2. Inmovilizaciones inmateriales.
3. Inmovilizaciones materiales.
4. Inversiones financieras permanentes.
5. Gastos a distribuir en varios ejercicios.
6. Existencias.
7. Ingresos a distribuir en varios ejercicios.
8. Provisiones para riesgos y gastos.
9. Gastos del ejercicio.
10. Ingresos del ejercicio.
11. Pagos anticipados: retenciones y pagos fraccionados.
12. Información relativa a la contabilización del impuesto sobre beneficios.

II. Solución.

1. Proceso de regularización.
 - 1.1. Contabilización de operaciones no formalizadas.
 - 1.2. Clasificación correcta.
 - 1.3. Periodificación.
 - 1.4. Amortización.
 - 1.5. Adecuación de los saldos de todas las cuentas a los valores atribuidos según el inventario.
 - 1.6. Determinación del resultado antes de impuestos.
2. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.
 - 2.1. Diferencias entre las normas contables y fiscales en la determinación del resultado del ejercicio.
 - 2.2. Deducciones.
 - 2.3. Pagos fraccionados.
 - 2.4. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.
3. Contabilización del impuesto sobre beneficios devengado.
4. Confección de las cuentas anuales.

I. ENUNCIADO

«GALÁCTICOS FÚTBOL CLUB, Sociedad Anónima Deportiva» tiene como única actividad la participación en competiciones deportivas oficiales en la modalidad de fútbol, así como todas aquellas relacionadas o derivadas de dicha participación. En el momento actual milita en la primera división del fútbol español, estando su ejercicio económico comprendido entre el 1 de julio y 30 de junio del año siguiente.

La «S.A.D.», a efectos de realizar el cierre de la temporada 2004/2005 y liquidar el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) correspondiente a dicho período, facilita el balance de comprobación a 30 de junio de 2005 en el que están contenidas todas las operaciones realizadas durante el ejercicio y antes de iniciar el proceso de regularización. Asimismo, se dispone de la siguiente información referida al contenido de dicho balance:

1. Gastos de establecimiento.

Con fecha 1 de julio de 2003, la sociedad procedió a aumentar su cifra de capital social. Como consecuencia de esta operación, se incurrió en gastos por un total de 8.829,48 euros.

Atendiendo a la Norma de Valoración 6.ª de la Orden de 27 de junio de 2000 del Ministerio de Economía, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC) a las sociedades anónimas deportivas ¹, que dispone que «los gastos de establecimiento deberán amortizarse sistemáticamente en un plazo no superior a cinco años», la sociedad viene amortizando estos gastos de forma directa y sistemática en un plazo de cuatro años.

2. Inmovilizaciones inmateriales.

La sociedad cuenta con elementos patrimoniales de inmovilizado inmaterial de los que se conoce lo siguiente:

¹ BOE núm. 155, de 29 de junio.

- a) *Propiedad industrial.* Se recoge bajo este título el importe satisfecho por la inscripción en el Registro oficial de marcas y patentes de la marca «Galácticos» que identifica a los productos deportivos que vende la «S.A.D.».

Este elemento se viene amortizando linealmente en un período de siete años que corresponde con el estimado por la sociedad durante el cual se espera que produzca rendimientos dicha marca.

- b) *Derechos de traspaso de locales.* A principios de 2003 la sociedad satisfizo un total de 34.500,00 euros por el derecho de traspaso de un local de comercio para la instalación de una tienda de productos deportivos de la marca «Galácticos». Este derecho tiene una vigencia de quince años.

A efectos de la amortización de este inmovilizado inmaterial, la sociedad se ha decantado por el método lineal atendiendo a la duración del contrato.

- c) *Aplicaciones informáticas.* Hasta el cierre de la temporada 1999/2000, la sociedad utilizaba un programa de contabilidad adaptado al PGC. A partir de la temporada 2000/2001, se implanta un nuevo programa de contabilidad, creado por el equipo informático de la sociedad, que atiende a lo dispuesto en las normas de adaptación del PGC a las sociedades anónimas deportivas.

La amortización de este elemento patrimonial –cuyo coste de producción ascendió a 18.250,00 euros– se ha venido efectuando de forma lineal y sistemática en un plazo de cinco años.

La dirección administrativa de la «S.A.D.» ha considerado que la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad va a determinar la necesidad de sustituir esa aplicación informática con anterioridad a enero de 2007.

Asimismo, a comienzos de esta temporada ha entrado en funcionamiento la página web de la «S.A.D.». La confección de dicha página, que ha sido encargada a una empresa informática, ha supuesto un coste de 6.100,00 euros. La sociedad ha decidido amortizar este elemento linealmente en cuatro años.

- d) *Derechos de adquisición de jugadores.* Hasta el inicio de la temporada actual, la sociedad había satisfecho un total de 11.173.691,70 euros por la adquisición de cuatro jugadores de la plantilla del equipo profesional con contrato en vigor a 30 de junio de 2005. Esa cuantía se desglosa como sigue:

| Jugador | Precio de adquisición | Duración del contrato |
|---------------------|------------------------|-------------------------|
| Luis Fijo | 3.143.755,90 € | 01-07-2003 – 30-06-2007 |
| Iker Camilla | 1.442.429,00 € | 01-01-2004 – 30-06-2006 |
| Saúl González | 1.923.224,30 € | 01-07-2004 – 30-06-2006 |
| David Verja | 4.664.282,50 € | 01-07-2004 – 30-06-2007 |
| Total | 11.173.691,70 € | |

De acuerdo con la Norma de Valoración 5.ª de la adaptación del PGC a las sociedades anónimas deportivas, la sociedad viene amortizando este inmovilizado inmaterial linealmente en función del tiempo de duración establecido en cada contrato.

Por otra parte, el 10 de julio de 2004 la sociedad ha adquirido el 50 por 100 de los derechos federativos del jugador argentino Mauricio Ríos a una sociedad dedicada a la promoción deportiva que, a su vez, pertenece a un grupo familiar del accionista mayoritario de la «S.A.D.». La sociedad ha satisfecho por la adquisición un total de 6.000.000,00 de euros, IVA excluido, pagando, además, un 10 por 100 de la anterior cantidad, al representante del jugador, en concepto de intermediación. El pago de este gasto se ha realizado a una sociedad domiciliada en Hungría, sin que la «S.A.D.» haya practicado retención alguna en dicha operación. La sociedad de promoción deportiva había adquirido los derechos federativos citados de un club, tres meses antes, por 3.000.000,00 de euros.

El contrato del futbolista abarca tres temporadas –hasta 30 de junio de 2007–, con opción a una cuarta si el jugador participa durante, al menos, treinta minutos en veinte o más partidos en la tercera de las temporadas.

Por último, el 7 de julio de 2004 la sociedad traspasó un futbolista de la plantilla. Dado que no se pagó traspaso alguno al incorporarlo a la «S.A.D.», no existe ninguna cuenta de activo asociada a dicho jugador. Como contraprestación del traspaso, la sociedad ha recibido los derechos federativos de otros dos jugadores –Roberto Largo y Golarido–, que han sido valorados en 300.000,00 euros cada uno de ellos, más 1.000.000,00 de euros, pagaderos en dos plazos de igual cuantía el 31 de enero y el 31 de diciembre de 2005. El período de duración de los contratos de ambos futbolistas se ha establecido en dos temporadas.

Llegada la fecha del primer vencimiento, la sociedad no ha percibido el importe acordado. Esta circunstancia se mantiene al cierre del ejercicio, por lo que se decide dotar una provisión para insolvencias.

- e) *Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.* El 1 de enero de 2005, la sociedad ha adquirido, mediante un contrato de arrendamiento financiero, un vehículo para cederlo a un jugador. Dicho contrato, que tiene una duración de cuatro años, obliga a la sociedad al pago de las siguientes cuotas:

| Fecha cuota | Importe cuota | Intereses | Recuperación del coste |
|--------------------|------------------|-----------------|------------------------|
| 01-01-2005 | 6.700,00 | 1.487,18 | 5.212,82 |
| 01-01-2006 | 6.700,00 | 1.127,09 | 5.572,91 |
| 01-01-2007 | 6.700,00 | 627,91 | 6.072,09 |
| 01-01-2008 | 6.700,00 | 127,82 | 6.572,18 |
| 01-01-2009 | 945,00 | | 945,00 |
| Opción de compra | | | |
| Total | 27.745,00 | 3.370,00 | 24.375,00 |

En el momento de la firma del contrato, la sociedad no tenía dudas sobre el ejercicio de la opción de compra, si bien no ha comprometido el pago de la misma. La operación está sujeta al 16 por 100 de IVA. De acuerdo con el artículo 95.tres.2.ª de la LIVA, sólo resultará deducible el 50 por 100 del IVA soportado en la adquisición del vehículo.

A efectos de amortizar este elemento, la sociedad ha estimado una vida útil de ocho años y un valor residual de 375 euros.

- f) *Derechos sobre bienes en régimen de renting.* A comienzos de esta temporada, la «S.A.D.» celebró un contrato de *renting* sobre una máquina para cortar el césped. El contrato tiene una duración de cinco años, que coincide con la vida útil de la máquina.

Las cuotas pactadas presentan el siguiente detalle:

| Fecha cuota | Importe cuota | Intereses | Recuperación del coste |
|--------------------|-----------------|-----------------|------------------------|
| 01-07-2004 | 1.520,26 | 437,50 | 1.082,76 |
| 01-07-2005 | 1.520,26 | 400,21 | 1.120,05 |
| 01-07-2006 | 1.520,26 | 361,61 | 1.158,65 |
| 01-07-2007 | 1.520,26 | 321,66 | 1.198,60 |
| 01-07-2008 | 1.520,26 | 280,32 | 1.239,94 |
| Total | 7.601,30 | 1.801,30 | 5.800,00 |

La sociedad ha decidido amortizar este elemento aplicando el método lineal a lo largo de su vida útil, sin computar valor residual alguno.

- g) *Derechos sobre inversiones realizadas en terrenos o instalaciones cedidas.* El estadio en que juega el equipo es propiedad del Ayuntamiento que ha celebrado un contrato de arrendamiento a veinte años por una cuantía de 1,00 euros. La fecha del referido contrato es de 1 de julio de 2004; hasta esa fecha la sociedad había venido utilizando dichas instalaciones *en precario*. El Ayuntamiento es propietario del 20 por 100 de las acciones de la «S.A.D.».

A comienzos del mes de julio de 2004, la sociedad ha llevado a cabo obras de acondicionamiento y mejoras de dichas instalaciones consistentes en:

- Ha procedido a la instalación de nuevo césped, con un coste de 120.000,00 euros. La vida útil estimada es de seis años.
- Ha realizado una obra de ampliación de la sede social, anexando un local al recinto donde está ubicada la secretaría de la «S.A.D.». Dicho local es, también, propiedad del Ayuntamiento. El importe de las obras ha ascendido a 36.000,00 euros. En relación con este elemento patrimonial, la sociedad estima que su vida útil es de cincuenta años.

3. Inmovilizaciones materiales.

«GALÁCTICOS FÚTBOL CLUB, S.A.D.» cuenta con los siguientes elementos patrimoniales integrados en el inmovilizado material:

| Cuenta | Contenido | Fecha de adquisición |
|--------------------------------------|---|----------------------|
| Instalaciones técnicas | Sistema de megafonía, marcador electrónico, etc., así como los repuestos para este tipo de instalaciones..... | 01-07-2000 |
| Maquinaria | Elementos de transporte interno destinados al traslado de la camilla en el interior de las instalaciones ... | 01-01-2004 |
| Otras construcciones deportivas | Campos de entrenamiento de equipo profesional, incluidos los terrenos ² | 01-01-2005 |
| Mobiliario y material deportivo | Mobiliario, material deportivo y equipos de oficina ... | 01-07-1999 |
| Equipos para procesos de información | Ordenadores y otros conjuntos electrónicos | 01-01-2004 |
| Elementos de transporte | Turismos | 01-10-2004 |
| Otro inmovilizado material | Útiles de los campos de fútbol | 01-07-2000 |

A efectos de computar la depreciación por el uso de los elementos del inmovilizado material, la sociedad emplea el método lineal o de cuota constante atendiendo a la vida útil y el valor residual estimados que se detallan a continuación:

| Cuenta | Vida útil estimada | Valor residual estimado |
|--|--------------------|---|
| Instalaciones técnicas | 10 años | 3.700,00 |
| Maquinaria | 10 años | 0,00 |
| Otras construcciones deportivas | 6 años | 60.000,00 (Corresponde con el valor del solar) |
| Mobiliario y material deportivo | 10 años | 5.000,00 |
| Equipos para procesos de información | 5 años | 0,00 |
| Elementos de transporte | 10 años | 0,00 |
| Otro inmovilizado material | 8 años | 0,00 |

La vida útil estimada para las construcciones deportivas se ha determinado de acuerdo con el informe técnico facilitado por la empresa suministradora del césped.

² A tenor de lo dispuesto en la Norma de Valoración 3.ª de la adaptación del PGC a las sociedades anónimas deportivas, el valor de los terrenos formará parte del precio de adquisición o coste de producción de los estadios y pabellones deportivos así como el de todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyectos y dirección de obra.

4. Inversiones financieras permanentes.

La cartera de valores de «GALÁCTICOS FÚTBOL CLUB, S.A.D.», adquirida como inversión financiera permanente, está formada por los siguientes títulos:

a) Obligaciones de «TELENOW, S.A.».

Con fecha 1 de noviembre de 2003, «GALÁCTICOS FÚTBOL CLUB, S.A.D.» adquirió, como inversión financiera permanente, 100 obligaciones de «TELENOW, S.A.» de 600 euros de valor nominal. Estos títulos, que fueron adquiridos al 120 por 100, devengan un interés anual del 5 por 100 pagadero el 1 de septiembre de cada año. Al cierre de la temporada 2003/2004, la cotización de las obligaciones era del 118 por 100.

Al cierre de la temporada actual, las obligaciones cotizan al 115 por 100; en cambio, la cotización media del trimestre anterior a 30 de junio de 2005 era del 120 por 100.

b) Obligaciones de «MARKETING DEPORTIVO, S.A.»

El 1 de septiembre de 2004, la sociedad adquirió 1.500 obligaciones de «MARKETING DEPORTIVO, S.A.» de 90 euros de valor nominal al cambio del 110 por 100.

Estos títulos devengan un interés anual del 5,50 por 100 pagadero semestralmente y por vencido los días 1 de junio y 1 de diciembre de cada año.

A 30 de junio de 2005 las obligaciones de «MARKETING DEPORTIVO, S.A.» cotizaban al 115 por 100, siendo la cotización media del último trimestre anterior a esa fecha del 112 por 100.

Tanto las obligaciones de «TELENOW, S.A.» como las de «MARKETING DEPORTIVO, S.A.» serán amortizadas en el año 2009.

5. Gastos a distribuir en varios ejercicios.

A comienzos del ejercicio 2004/2005, «GALÁCTICOS FÚTBOL CLUB» ha celebrado con la sociedad «ÉCHAME SI TIENES, S.A.» un contrato de cesión de los derechos de imagen del entrenador del equipo. Las acciones de esa entidad pertenecen al propio entrenador y a su hermana, poseyendo cada uno de ellos el 50 por 100.

El contrato de cesión tiene una duración de dos temporadas –2004/2005 y 2005/2006–. El importe acordado, que asciende a 180.000 euros, será satisfecho en dos pagos de igual cuantía el 31 de diciembre de 2004 y 2005. La «S.A.D.» ha practicado, como consecuencia de esa operación, una retención del 15 por 100 sobre el importe satisfecho a la sociedad.

Durante la temporada 2004/2005, el entrenador ha devengado, en concepto de mensualidades y fichas, un total de 511.000,00 euros.

6. Existencias.

«GALÁCTICOS FÚTBOL CLUB, S.A.D.» tiene contabilizados como existencias los siguientes bienes:

- a) Material deportivo, que comprende los artículos destinados, normalmente, al uso y consumo de la sociedad.
- b) Medicamentos y material sanitario de consumo destinados al uso y consumo de la sociedad.
- c) Material de propaganda y comercialización, donde se incluyen banderines, insignias, escudos, fotografías, postales, etc., que son adquiridos por la sociedad y que se destinan a la venta o regalo a socios, peñas deportivas, visitantes, simpatizantes, etc.
- d) Repuestos, que comprende aquellas piezas, con un ciclo de almacenamiento inferior a un año, destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o máquinas en sustitución de otras semejantes.

Las operaciones realizadas durante el ejercicio 2004/2005 con cada una de esas categorías de bienes son las que se detallan a continuación:

| Material deportivo | | |
|------------------------------|-------------------------|----------------------------------|
| Existencias iniciales | | 200 unidades |
| Compras | 16 de agosto de 2004 | 1.000 unidades a 102,45 €/unidad |
| | 15 de enero de 2005 | 3.000 unidades a 101,25 €/unidad |
| | 1 de abril de 2005 | 1.200 unidades a 110,04 €/unidad |
| Consumos | 1 de septiembre de 2004 | 300 unidades |
| | 1 de diciembre de 2004 | 700 unidades |
| | 15 de marzo de 2005 | 2.500 unidades |
| | 1 de mayo de 2005 | 1.200 unidades |

| Medicamentos y material sanitario de consumo | | |
|---|--------------------------|----------------------------|
| Existencias iniciales | | 70 unidades |
| Compras | 1 de septiembre de 2004 | 350 unidades a 45 €/unidad |
| | 1 de enero de 2005 | 300 unidades a 42 €/unidad |
| | 1 de mayo de 2005 | 150 unidades a 43 €/unidad |
| Consumos | 30 de septiembre de 2004 | 300 unidades |
| | 15 de marzo de 2005 | 270 unidades |
| | 31 de mayo de 2005 | 170 unidades |

| Material de propaganda y comercialización | | |
|---|-------------------------|----------------------------------|
| Existencias iniciales | | 1.000 unidades |
| Compras | 1 de agosto de 2004 | 10.000 unidades a 13,45 €/unidad |
| | 1 de febrero de 2005 | 8.000 unidades a 15,00 €/unidad |
| Ventas | 31 de diciembre de 2004 | 7.500 unidades |
| | 25 de enero de 2005 | 1.100 unidades |
| | 15 de marzo de 2005 | 5.000 unidades |
| Regalos a peñas deportivas y simpatizantes | 1 de septiembre de 2004 | 2.000 unidades |
| | 31 de enero de 2005 | 100 unidades |
| | 30 de junio de 2005 | 500 unidades |

| Repuestos | |
|------------------------------------|-------------|
| Existencias iniciales | 2.120,00 € |
| Compras | 19.370,00 € |

El 1 de abril de 2005 la «S.A.D.» obtuvo del proveedor del material de propaganda y comercialización un descuento por el volumen de unidades adquiridas a lo largo de la temporada 2004/2005 por importe de 0,70 euros por unidad comprada.

Dado que el precio de adquisición de los bienes registrados como existencias no es identificable de modo individualizado, la sociedad considera que el criterio de valoración de existencias más adecuado para su gestión es el siguiente:

| Existencias | Criterio de valoración de salidas |
|---|-----------------------------------|
| Material deportivo | Precio medio ponderado |
| Medicamentos y material sanitario | FIFO |
| Material de propaganda y comercialización | LIFO |
| Repuestos | Cantidad y valor fijos |

Como consecuencia de lo dificultoso que resulta el recuento de los repuestos al final del ejercicio, la sociedad viene utilizando la alternativa de valorarlos en un 7 por 100 del importe de las compras realizadas a lo largo del ejercicio.

El Consejo de Administración de «GALÁCTICOS FÚTBOL CLUB, S.A.D.», reunido al cierre de la temporada 2004/2005, ha acordado efectuar ciertos cambios en el logotipo del equipo. Ante tal circunstancia, se estima que el valor de mercado de las existencias de material de propaganda y comercialización asciende a 27.580,00 euros. No obstante, el 30 de junio de 2005 se firmó un contrato de venta en firme con una peña deportiva consistente en la entrega de 2.000 unidades, el 15 de julio de 2005, a un precio unitario de 30,00 euros. La sociedad ha calculado que los costes pendientes para la ejecución de dicho contrato son nulos.

Finalmente, la «S.A.D.» estima que el material deportivo existente a 30 de junio de 2005 alcanzaría un valor en el mercado de 53.500,00 euros.

7. Ingresos a distribuir en varios ejercicios.

Acogiéndose a un programa del Ministerio de Industria de modernización de equipos informáticos en la actividad empresarial, «GALÁCTICOS FÚTBOL CLUB, S.A.D.» solicitó una subvención para la adquisición de un ordenador y otro hardware de última generación.

La sociedad realiza la compra del equipo informático el 1 de enero de 2004. Sin embargo, al cierre del ejercicio 2003/2004 no ha tenido lugar aún la resolución de las subvenciones solicitadas.

Con fecha 1 de septiembre de 2004, se comunica a la sociedad que se ha resuelto concederle una subvención del 60 por 100 de la inversión realizada, ingresándole en cuenta corriente dicho importe.

Por otra parte, «GALÁCTICOS FÚTBOL CLUB, S.A.D.» solicitó de la Liga Nacional de Fútbol Profesional una subvención de intereses de un préstamo obtenido a comienzos de la temporada 2004/2005. Dicho préstamo está sujeto a las siguientes condiciones:

- Capital prestado: 120.000,00 euros
- Tipo de interés: 5 por 100
- Duración del préstamo: 5 años
- Período de pago: anual
- Detalle de las cuotas:

| Fecha de pago | Total cuota | Amortización | Intereses |
|--------------------|-------------------|-------------------|------------------|
| 30-06-2005 | 27.174,60 | 21.666,65 | 5.507,95 |
| 30-06-2006 | 27.174,60 | 22.775,16 | 4.399,44 |
| 30-06-2007 | 27.174,60 | 23.940,38 | 3.234,22 |
| 30-06-2008 | 27.174,60 | 25.165,22 | 2.009,38 |
| 30-06-2009 | 27.174,60 | 26.452,59 | 722,01 |
| Total | 135.873,00 | 120.000,00 | 15.873,00 |

El 1 de septiembre de 2004 se comunica a la «S.A.D.» la concesión de una subvención del 64,30 por 100 de los intereses, mediante la entrega del importe subvencionado a la entidad financiera que otorgó el préstamo.

La entidad financiera envía a la sociedad las nuevas cuotas a satisfacer, una vez reducido el capital prestado con el importe recibido de la Liga Nacional de Fútbol Profesional, que presentan el siguiente detalle:

| Fecha de pago | Total cuota | Amortización | Intereses |
|--------------------|-------------------|-------------------|------------------|
| 30-06-2005 | 24.863,16 | 19.823,72 | 5.039,44 |
| 30-06-2006 | 24.863,16 | 20.837,94 | 4.025,22 |
| 30-06-2007 | 24.863,16 | 21.904,04 | 2.959,12 |
| 30-06-2008 | 24.863,16 | 23.024,69 | 1.838,47 |
| 30-06-2009 | 24.863,16 | 24.202,64 | 660,52 |
| Total | 124.315,80 | 109.793,03 | 14.522,77 |

8. Provisiones para riesgos y gastos.

La «S.A.D.» ha sido objeto de una reclamación judicial civil por unos incidentes ocurridos durante la celebración de un partido de fútbol, donde unos hinchas se cayeron al foso. Por tal motivo, al cierre del ejercicio, dota una provisión por importe de 5.000,00 euros, que corresponde a la mitad de la cantidad reclamada judicialmente.

9. Gastos del ejercicio.

Respecto de los gastos registrados a lo largo del ejercicio 2004/2005, se conoce lo siguiente:

- En marzo de 2005 la sociedad satisfizo un total de 60.000,00 euros por un informe que, sobre el mercado futbolístico en las antiguas repúblicas soviéticas, ha realizado una sociedad residente en Mónaco.
- En la cuenta *Sanciones deportivas* figura el importe de la sanción impuesta por el Comité de Disciplina Deportiva de la Real Federación Española de Fútbol.
- Durante el ejercicio, la Fundación de la «S.A.D.» ha retirado abonos y entradas a nombre de dicha entidad, así como camisetas y otros objetos de la tienda de la sociedad. El importe total de la deuda que la Fundación ha contraído por dichos conceptos asciende a 30.000,00 euros. Al cierre de la temporada 2004/2005, la Fundación adeuda aún el 20 por 100 de dicho importe.

El 30 de junio de 2005, habiéndose reunido el Consejo de Administración de la «S.A.D.», se acuerda que el importe pendiente de pago al final del ejercicio sea objeto de donación a la Fundación, eliminándose contablemente el derecho de cobro pendiente.

- d) En enero de 2005 «GALÁCTICOS FÚTBOL CLUB, S.A.D.» concedió una subvención de 24.500,00 euros al Club de Voleibol «TAURO», entregando a esta entidad talón bancario por dicho importe.
- e) En la partida *Primas de seguros* se incluye la cuantía satisfecha el 1 de mayo de 2005 por la renovación del seguro de las instalaciones. La póliza abarca el período comprendido entre el 1 de mayo de 2005 y 30 de abril de 2006.

En mayo de 2004 se pagó por el mismo concepto un total de 14.350,02 euros.

- f) El Ayuntamiento pasa al cobro el IAE, IBI y otros impuestos indirectos en el mes de noviembre de cada año. La sociedad estima que la cuantía correspondiente al año 2005 por tal concepto ascenderá a 6.640,00 euros.

10. Ingresos del ejercicio.

En relación con los ingresos contabilizados a lo largo del ejercicio 2004/2005, se conoce lo siguiente:

- a) A 30 de junio de 2005, se ha decidido dar de baja unas deudas que la sociedad mantenía con una agencia de viajes por importe de 2.500,00 euros, registradas entre marzo y julio de 2000 y que no han sido reclamadas por dicha entidad. Dichas obligaciones de pago están registradas en la partida *Acreedores por prestaciones de servicios*.
- b) Con fecha 1 de agosto de 2004, la «S.A.D.» vendió los derechos federativos del jugador Alexis Gutiérrez por un total de 3.000.000,00 de euros. El acuerdo con el equipo que ha adquirido tales derechos es que el pago se realice, por terceras partes, el 30 de septiembre de los años 2004, 2005 y 2006. Al cierre del ejercicio 2004/2005, «GALÁCTICOS FÚTBOL CLUB, S.A.D.» no ha cobrado aún el importe correspondiente al primer plazo, por lo que decide dotar una provisión para insolvencias por dicha cuantía.
- c) A comienzos de temporada, la sociedad ha vendido los derechos de televisión a una plataforma televisiva debiendo percibir, por tal motivo, 6.200.000,00 euros por temporada. El contrato firmado abarca cinco temporadas, recibiendo el 30 de agosto de 2004 el importe correspondiente a la temporada 2004/2005. El 20 de junio de 2005 recibe un adelanto de 3.000.000,00 de euros de la cuantía perteneciente a la temporada siguiente.
- d) La «S.A.D.», a efectos de incrementar el número de socios, presentó a comienzos del actual ejercicio una campaña consistente en renovar a los socios durante tres temporadas consecutivas (2004/2005, 2005/2006 y 2006/2007) con un descuento en el abono del 30 por 100. El resultado de la campaña ha sido muy satisfactorio, aceptando la propuesta socios por un total de 1.200.000,00 euros en abonos.

Por otra parte, antes de finalizar la temporada anterior tuvo lugar la renovación de abonos beneficiándose los socios de un descuento del 5 por 100 sobre su precio. La sociedad, al cierre del ejercicio anterior, realizó la periodificación de los ingresos y gastos derivados de esa operación.

11. Pagos anticipados: retenciones y pagos fraccionados.

En relación con los pagos anticipados a cuenta del IS, «GALÁCTICOS FÚTBOL CLUB, S.A.D.» comunica que:

- a) No se han realizado pagos fraccionados durante el ejercicio pues las bases de cálculo de tales pagos anticipados han resultado negativas.
- b) Las retenciones soportadas por la entidad corresponden al 15 por 100 de los rendimientos financieros obtenidos.

12. Información relativa a la contabilización del impuesto sobre beneficios.

«GALÁCTICOS FÚTBOL CLUB, S.A.D.», desde una perspectiva económica racional, entiende que, en el supuesto de presentarse bases imponibles negativas o que resten por aplicar deducciones por insuficiencia de cuota o por reinversión de beneficios extraordinarios, no existen dudas razonables acerca de su recuperación futura.

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 30 DE JUNIO DE 2005 (PREVIO A LA REGULARIZACIÓN)

| Cuentas | Saldos deudores | Saldos acreedores |
|--|-----------------|-------------------|
| 1000. Capital social | | 18.185.400,00 |
| 1120. Reserva legal | | 1.454.932,00 |
| 1170. Reservas voluntarias | | 956.662,86 |
| 1300. Subvenciones oficiales de capital | | 36.870,00 |
| 1331. Subvenciones de intereses de la Liga Nacional Profesional . | | 10.206,97 |
| 1700. Deudas a largo plazo con entidades de crédito (<i>leasing</i>) | | 21.045,00 |
| 1701. Deudas a largo plazo con entidades de crédito (<i>renting</i>) | | 6.081,04 |
| 1702. Préstamos a largo plazo de entidades de crédito | | 89.969,31 |
| 2020. Gastos de ampliación de capital | 6.622,11 | |
| 2110. Propiedad industrial | 8.625,40 | |
| 2130. Derechos de traspaso de locales | 34.500,00 | |

**BALANCE DE COMPROBACIÓN A 30 DE JUNIO DE 2005
(PREVIO A LA REGULARIZACIÓN) (cont.)**

| Cuentas | Saldo deudores | Saldo acreedores |
|---|-------------------|---------------------|
| 2140. Aplicaciones informáticas | 24.350,00 | |
| 2150. Derechos de adquisición de jugadores (Luis Fijo) | 3.143.755,90 | |
| 2151. Derechos de adquisición de jugadores (Iker Camilla) | 1.442.429,00 | |
| 2152. Derechos de adquisición de jugadores (Saúl González) | 1.923.224,30 | |
| 2153. Derechos de adquisición de jugadores (David Verja) | 4.664.282,50 | |
| 2154. Derechos de adquisición de jugadores (Mauricio Ríos) | 6.600.000,00 | |
| 2155. Derechos de adquisición de jugadores (Roberto Largo) | 300.000,00 | |
| 2156. Derechos de adquisición de jugadores (Golardo) | 300.000,00 | |
| 2160. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero . | 24.375,00 | |
| 2161. Derechos sobre bienes en régimen de <i>renting</i> | 5.800,00 | |
| 2180. Derechos sobre inversiones realizadas en terrenos o instala- ciones cedidos | 156.000,00 | |
| 2220. Instalaciones técnicas | 401.800,50 | |
| 2230. Maquinaria | 59.450,00 | |
| 2248. Otras construcciones deportivas (suelo) | 60.000,00 | |
| 2249. Otras construcciones deportivas (instalaciones) | 743.470,00 | |
| 2260. Mobiliario y material deportivo | 195.400,00 | |
| 2270. Equipos para procesos de información | 61.450,00 | |
| 2280. Elementos de transporte | 15.600,00 | |
| 2290. Otro inmovilizado material | 765.850,00 | |
| 2510. Valores de renta fija (Obligaciones «TELENOW») | 71.500,00 | |
| 2511. Valores de renta fija (Obligaciones «MARKETING DEPOR- TIVO») | 146.643,75 | |
| 2520. Créditos a largo plazo | 2.500.000,00 | |
| 2720. Gastos por intereses diferidos (<i>leasing</i>) | 2.520,67 | |
| 2721. Gastos por intereses diferidos (<i>renting</i>) | 1.801,30 | |
| 2730. Derechos de imagen de jugadores y técnicos | 180.000,00 | |
| 2811. Amortización acumulada de propiedad industrial | | 5.544,90 |
| 2813. Amortización acumulada de derechos de traspaso de locales .. | | 3.450,00 |
| 2814. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas | | 14.600,00 |
| 2815. Amortización acumulada de derechos de adquisición de juga- dores | | 1.074.424,76 |
| 2822. Amortización acumulada de instalaciones técnicas | | 159.240,20 |
| 2823. Amortización acumulada de maquinaria | | 2.972,50 |
| 2826. Amortización acumulada de mobiliario y material deportivo .. | | 95.200,00 |
| 2827. Amortización acumulada de equipos para procesos de infor- mación | | 6.145,00 |
| 2829. Amortización acumulada de otro inmovilizado material | | 382.925,00 |
| 2970. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo (Obligaciones «TELENOW») | | 3.200,00 |
| 3000. Material deportivo | 19.728,00 | |

**BALANCE DE COMPROBACIÓN A 30 DE JUNIO DE 2005
(PREVIO A LA REGULARIZACIÓN) (cont.)**

| Cuentas | Saldos deudores | Saldos acreedores |
|---|-----------------|-------------------|
| 3130. Medicamentos y material sanitario de consumo | 3.140,20 | |
| 3250. Material de propaganda y de comercialización | 12.020,00 | |
| 3310. Repuestos | 2.120,00 | |
| 3900. Provisión por depreciación de material deportivo | | 6.420,00 |
| 4000. Proveedores | | 34.304,18 |
| 4010. Proveedores, efectos comerciales a pagar | | 2.697,70 |
| 4100. Acreedores por prestaciones de servicios | | 24.626,41 |
| 4120. Liga Nacional Profesional, acreedores | | 4.311,73 |
| 4300. Abonados | 920.187,24 | |
| 4420. Liga Nacional Profesional, deudores | 7.106.923,41 | |
| 4400. Fundación Galácticos, deudores | 6.000,00 | |
| 4600. Anticipos de remuneraciones | 4.059.295,64 | |
| 4730. Hacienda Pública, retenciones | 3.822,51 | |
| 4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA | | 1.704.315,70 |
| 4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas | | 1.893.086,42 |
| 4760. Organismos de la Seguridad Social, acreedores | | 265.432,90 |
| 4800. Gastos anticipados (Primas de seguros) | 11.958,35 | |
| 4801. Gastos anticipados (Renovación de abonos) | 24.400,00 | |
| 4850. Ingresos anticipados (Renovación de abonos) | | 488.000,00 |
| 5420. Créditos a corto plazo | 1.500.000,00 | |
| 5480. Imposiciones a corto plazo | 300.000,00 | |
| 5700. Caja, euros | 8.126,01 | |
| 5720. Banco e instituciones de crédito c/c vista, euros | 330.168,54 | |
| 6000. Compras de material deportivo | 538.248,00 | |
| 6010. Compras de medicamentos y material sanitario de consumo | 34.800,00 | |
| 6020. Compras de material de propaganda y comercialización | 254.500,00 | |
| 6030. Compras de otros aprovisionamientos | 19.370,00 | |
| 6092. <i>Rappels</i> por compras | | 12.600,00 |
| 6200. Comunicaciones | 60.863,00 | |
| 6210. Arrendamientos y cánones | 21.706,20 | |
| 6220. Reparaciones y conservación | 133.297,80 | |
| 6230. Servicios de profesionales independientes | 288.486,00 | |
| 6250. Primas de seguros | 18.030,00 | |
| 6260. Servicios bancarios y similares | 394,60 | |
| 6270. Publicidad, propaganda y relaciones públicas | 59.470,50 | |
| 6280. Suministros | 32.850,70 | |
| 6290. Otros servicios | 111.188,60 | |
| 6310. Otros tributos | 2.321,00 | |
| 6311. Otros tributos (IVA no deducible) | 536,00 | |

**BALANCE DE COMPROBACIÓN A 30 DE JUNIO DE 2005
(PREVIO A LA REGULARIZACIÓN) (cont.)**

| Cuentas | Saldo deudores | Saldo acreedores |
|---|----------------------|----------------------|
| 6340. Ajustes negativos en la imposición indirecta | 5.899,20 | |
| 6400. Sueldos y salarios, plantilla deportiva | 11.563.731,00 | |
| 6410. Sueldos y salarios del personal no deportivo | 380.872,10 | |
| 6420. Indemnizaciones | 89.642,50 | |
| 6430. Seguridad Social a cargo de la entidad | 689.340,60 | |
| 6490. Otros gastos sociales | 20.665,50 | |
| 6520. Derechos de arbitraje | 219.814,40 | |
| 6530. Gastos de adquisición de jugadores | 1.136.091,00 | |
| 6540. Desplazamientos | 863.856,00 | |
| 6550. Cuotas a Entidades Deportivas | 215.756,80 | |
| 6560. Gastos de participación en competiciones deportivas | 240.405,00 | |
| 6570. Subvenciones a Club de Voleibol «TAURO» | 24.500,00 | |
| 6580. Sanciones deportivas | 24.430,10 | |
| 6650. Descuentos sobre ventas por pronto pago | 360.000,00 | |
| 6690. Otros gastos financieros | 79.864,00 | |
| 6780. Gastos extraordinarios | 363.364,00 | |
| 7000. Ingresos de Liga | | 1.504.556,40 |
| 7010. Ingresos de Copa | | 136.061,20 |
| 7020. Ingresos de competiciones oficiales internacionales | | 211.674,80 |
| 7030. Ingresos de otras competiciones y partidos amistosos | | 544.706,40 |
| 7060. Ingresos de comercialización | | 250.320,00 |
| 7070. Derechos de retransmisión | | 9.200.000,00 |
| 7080. Ingresos por publicidad | | 3.142.844,80 |
| 7090. Participación en Apuestas Mutuas Deportivas Benéficas | | 1.215.203,60 |
| 7100. Ingresos de abonados | | 7.177.572,00 |
| 7410. Subvenciones a la explotación de Entidades Deportivas | | 257.066,20 |
| 7520. Ingresos por arrendamientos | | 747.029,80 |
| 7590. Otros ingresos | | 48.808,00 |
| 7610. Ingresos de valores de renta fija (Obligaciones «TELENOW») . | | 500,00 |
| 7611. Ingresos de valores de renta fija (Obligaciones «MARKE- TING DEPORTIVO») | | 5.568,75 |
| 7690. Otros ingresos financieros | | 15.058,40 |
| 7760. Beneficios procedentes del traspaso de jugadores | | 4.600.000,00 |
| Total | 56.001.634,93 | 56.001.634,93 |

SE PIDE:

Partiendo del balance de sumas y saldos previo a la regularización y de la información facilitada, realización del cierre del ejercicio 2004/2005 y la liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al mismo.

II. SOLUCIÓN

Para resolver el caso planteado, partiendo del balance de comprobación a 30 de junio de 2005 y de la información suministrada, llevaremos a cabo las siguientes operaciones:

- a) Proceso de regularización del ejercicio determinando el resultado antes de impuestos.
- b) Liquidación del IS correspondiente al período impositivo 2004/2005.
- c) Contabilización del impuesto sobre beneficios devengado.
- d) Confección de las cuentas anuales.

1. Proceso de regularización.

El proceso de regularización tiene un doble objetivo: por un lado, determinar el resultado del ejercicio y, por otro, reflejar la auténtica situación de los elementos patrimoniales. Para llevar a cabo este proceso se partirá de:

- El balance de comprobación confeccionado a la fecha de cierre del ejercicio, en el que figuran todas las operaciones que han afectado o pueden afectar al patrimonio empresarial. Sin embargo, no ofrece los resultados obtenidos durante el ejercicio ni facilita una visión ajustada de la situación patrimonial de la empresa al cierre del ejercicio.
- Un inventario extracontable, en el que se pondrán de manifiesto los elementos patrimoniales con los que cuenta la empresa junto con su valoración.

Siguiendo a SÁEZ TORRECILLA ³, este proceso es susceptible de ser dividido en las fases que a continuación se detallan:

- a) Contabilización de operaciones no formalizadas.
- b) Clasificación correcta.
- c) Periodificación.
- d) Amortización.
- e) Adecuación de los saldos de todas las cuentas a los valores atribuidos según el inventario.

³ SÁEZ TORRECILLA, A. (1995): *Contabilidad General*, McGraw-Hill, Madrid, págs. 174 y ss.

- f) Determinación de resultados.
- g) Traslado de los resultados, a la cuenta de «Pérdidas y ganancias».

Estas fases serán las que sigamos para resolver el caso propuesto, las cuales supondrán los ajustes que detallamos a continuación.

1.1. Contabilización de operaciones no formalizadas.

Tanto la doctrina como la práctica contables están de acuerdo en la conveniencia de registrar las compras en las que se hayan retirado bienes o recibido servicios. De igual forma, se registrarán las ventas y prestaciones de servicios, en las que se hayan entregado los bienes y ejecutado los servicios, aunque no se haya extendido todavía la correspondiente factura.

En consecuencia, en esta fase del proceso de regularización se registrarán todas aquellas operaciones pertenecientes al ejercicio en curso, pese a que no estén formalizadas.

1.1.1. Cobros diferidos.

Un caso particular de ingresos pertenecientes al ejercicio en curso y pendientes de facturación son los denominados «cobros diferidos», que representan derechos de cobro que se materializarán en entradas de tesorería después del cierre del ejercicio, correspondientes a ingresos devengados y no liquidados en el propio ejercicio.

a) Obligaciones «TELENOW»

Al cierre de la temporada 2004/2005, deberán reconocerse los intereses de las obligaciones de «TELENOW, S.A.», propiedad de la «S.A.D.», que se han devengado en este ejercicio, pese a que su vencimiento tenga lugar el 1 de septiembre de 2005. La cuantía correspondiente a los intereses devengados a 30 de junio de 2005 se determinará como sigue:

$$\begin{aligned} \text{Intereses devengados (01-09-2004 a 30-06-2005)} &= \\ &= 100 \times 600 \times 0,05 \times \frac{10}{12} = 2.500,00 \text{ euros} \end{aligned}$$

Para el cálculo de los intereses ha de tenerse en cuenta que éstos se cobran, por vencido, el 1 de septiembre de cada año. Por tanto, el 1 de septiembre de 2004 se percibieron los rendimientos pertenecientes al período comprendido entre 1 de septiembre de 2003 y 31 de agosto de 2004. A partir de esa fecha, 1 de septiembre, comienzan a devengarse nuevamente intereses.

La anotación que se efectuará al cierre de la temporada 2004/2005 será la siguiente:

| | | | | |
|----------|---|---|--|----------|
| 2.500,00 | <i>Intereses a corto plazo de valores de renta fija (Obligaciones «TELENOW») (5460)</i> | a | <i>Ingresos de valores de renta fija (Obligaciones «TELENOW») (7610)</i> | 2.500,00 |
| | | x | | |

b) *Obligaciones «MARKETING DEPORTIVO»*

Idéntica situación se presenta respecto de las obligaciones de «MARKETING DEPORTIVO, S.A.». En este sentido, será necesario reconocer a 30 de junio de 2005 el importe correspondiente a los intereses devengados y no vencidos durante el ejercicio. Dichos intereses se calcularán de la siguiente forma:

$$\begin{aligned} \text{Intereses devengados (01-06-2005 a 30-06-2005)} &= \\ &= 1.500 \times 90 \times 0,055 \times \frac{1}{12} = 618,75 \text{ euros} \end{aligned}$$

En el cálculo de los intereses ha de tenerse en cuenta que éstos se cobran, por vencido, los días 1 de junio y 1 de diciembre de cada año. En consecuencia, el 1 de junio de 2005 se percibieron los rendimientos pertenecientes al período comprendido entre 1 de diciembre de 2004 y 31 de mayo de 2005. A partir de esa fecha, 1 de junio, comienzan a devengarse nuevamente intereses.

La anotación que se efectuará al cierre de la temporada 2004/2005 será la siguiente:

| | | | | |
|--------|---|---|--|--------|
| 618,75 | <i>Intereses a corto plazo de valores de renta fija (Obligaciones «MARKETING DEPORTIVO») (5461)</i> | a | <i>Ingresos de valores de renta fija (Obligaciones «MARKETING DEPORTIVO») (7611)</i> | 618,75 |
| | | x | | |

1.1.2. Imputación a resultados de gastos a distribuir en varios ejercicios.

Los gastos a distribuir en varios ejercicios son gastos activados cuya imputación a resultados se difiere, en aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos, al considerarse que tienen proyección económica futura.

a) Imputación a resultados de gastos por intereses diferidos derivados del contrato de arrendamiento financiero

De acuerdo con el apartado f) de la Norma de Valoración 5.^a de la adaptación del PGC a las sociedades anónimas deportivas, cuando por las condiciones económicas del contrato de arrendamiento financiero no existan dudas de que se va a ejercitar la opción de compra, el arrendatario contabilizará los derechos derivados de esos contratos como activos inmateriales por el valor al contado del bien, debiéndose reflejar en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra. La diferencia entre el valor al contado del bien y la deuda total asumida, que estará constituida por los gastos financieros de la operación, se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios.

Por otra parte, según la Norma de Valoración 7.^a de esa adaptación sectorial del PGC, los gastos por intereses diferidos, que se valorarán por la diferencia entre el valor de reembolso y el valor de emisión de las deudas a que correspondan, se imputarán a resultados durante el plazo de vencimiento de las correspondientes deudas y de acuerdo con un plan financiero.

En este sentido, la sociedad efectuó el siguiente apunte como consecuencia de la firma del contrato de arrendamiento financiero:

| | | | |
|-----------|--|---|-----------|
| 24.375,00 | <i>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (2160)</i> | | |
| 3.370,00 | <i>Gastos por intereses diferidos (leasing) (2720)</i> | | |
| | | <i>a Deudas a largo plazo con entidades de crédito (leasing) (1700)</i> | 21.045,00 |
| | | <i>a Deudas a corto plazo con entidades de crédito (leasing) (5200)</i> | 6.700,00 |
| _____ | | x | _____ |

Durante el ejercicio 2004/2005, habrá que imputar a resultados, como gastos financieros, el importe devengado durante dicho período, lo que se determinará como sigue:

| Fecha de pago | Intereses pagados | Período que abarca | Gastos financieros devengados |
|---------------|-------------------|-------------------------------|--|
| 01-01-2005 | 1.487,18 | 01-01-2005 a 31-12-2005 | 01-01-2005 – 30-06-2005: $1.487,18 \times 6/12 = 743,59$ 01-07-2005 – 31-12-2005: $1.487,18 \times 6/12 = 743,59$ |

La imputación a resultados de los gastos por intereses diferidos asumidos en el contrato de arrendamiento financiero se registrará como sigue:

| | | |
|--------|--|--------|
| 743,59 | <i>Intereses de deudas (leasing) (6625)</i> | |
| | a <i>Gastos por intereses diferidos (leasing) (2720)</i> | 743,59 |
| x | | |

b) Imputación a resultados de gastos por intereses diferidos derivados del contrato de renting

La sociedad ha adquirido, mediante un contrato de *renting*, una máquina para cortar el césped. A pesar de que en estos contratos no existe opción de compra, la consecución de la imagen fiel exige atender a la naturaleza económica de la operación. Por ello, en el apartado h) de la Norma de Valoración 5.^a de la adaptación del PGC a las sociedades anónimas deportivas se dispone que sean valorados de acuerdo con las reglas establecidas para los contratos de arrendamiento financiero cuando concurren las siguientes circunstancias:

- Contratos de arrendamiento en los que el período de alquiler coincide con la vida útil del bien o cuando siendo menor aquél existe evidencia clara de que finalmente ambos períodos van a coincidir, no siendo significativo su valor residual al finalizar el período de utilización, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de dicho arrendamiento. En particular, se puede predicar esta racionalidad en aquellos casos en los que el valor actual de las cantidades a pagar al comienzo del arrendamiento supongan la práctica totalidad del valor del activo arrendado.
- Cuando las especiales características de los bienes objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.

De acuerdo con la información facilitada, la vida útil de la máquina coincide con la duración del contrato de *renting*. Por tanto, de acuerdo con el objetivo de imagen fiel, la sociedad habrá registrado dicho contrato según las normas establecidas para los contratos de arrendamiento financiero ⁴:

⁴ En este sentido se pronuncia el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) en la consulta núm. 6 del BOICAC 38, de junio de 1999 (NFC009463) cuando indica que «los denominados contratos de *renting* no están regulados en nuestra normativa, si bien se suelen configurar como contratos de arrendamiento de bienes muebles, por un tiempo y precio cierto, contratando el arrendatario además del uso del bien, una serie de servicios complementarios (mantenimiento, seguro, sustitución en caso de avería...), y en los que no existe opción de compra, si bien en ocasiones los bienes objeto de estos contratos son adquiridos por el arrendatario al final de los citados contratos por un precio aproximado al valor residual del bien. Respecto a la contabilización de estas operaciones de arrendamiento (y dejando al margen otros aspectos que pudieran ir relacionados con ellas, como los servicios complementarios), lo primero que hay que indicar es que el tratamiento contable de dichas operaciones dependerá de la verdadera naturaleza económica que subyace en las mismas, de forma que las cuentas anuales deben reflejar la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa. A este respecto, la norma de valoración 5.^a, apartado f) contenida en la quinta parte

| | | |
|---------------|--|----------|
| 5.800,00 | Derechos sobre bienes en régimen de renting (2161) | |
| 1.801,30 | Gastos por intereses diferidos (renting) (2721) | |
| | a Deudas a largo plazo con entidades de crédito (renting) (1701) | 6.081,04 |
| | a Deudas a corto plazo con entidades de crédito (renting) (5201) | 1.520,26 |
| _____ x _____ | | |

Durante el ejercicio 2004/2005, se deberá imputar a resultados, como gastos financieros, el importe devengado durante dicho período, que se calculará como sigue:

| Fecha de pago | Intereses pagados | Período que abarca | Gastos financieros devengados |
|---------------|-------------------|-------------------------|--|
| 01-07-2004 | 437,50 | 01-07-2004 a 30-06-2005 | 01-07-2004 – 30-06-2005: 437,50 |

del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, establece la contabilización como activos inmateriales de los derechos derivados de los contratos de arrendamiento financiero, así como el registro de las deudas ocasionadas por aquéllos, cuando "por las condiciones económicas del arrendamiento financiero no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra". A este respecto, la Resolución de este Instituto de 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, en su norma octava, explícitamente recoge dos casos en los que, entre otros, se entiende que no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra. Por lo que se refiere a los contratos de arrendamiento no financiero, si bien en principio su tratamiento contable deberá ser el de registrar el gasto (arrendatario) e ingreso (arrendador) por alquiler que les corresponde en cada ejercicio de acuerdo con su naturaleza y atendiendo al principio del devengo recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, la consecución de la imagen fiel exige realizar un análisis de las circunstancias económicas que se pueden dar en las distintas situaciones pactadas por las partes, de forma que si se comprueba que la operación en su sustrato económico es asimilable a la anteriormente apuntada para el arrendamiento financiero cuando no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, el tratamiento contable que corresponderá otorgarle será el mismo. De acuerdo con lo anterior, hay que indicar que a pesar de que no exista opción de compra en los contratos de arrendamiento a que hace referencia el consultante, podrían producirse situaciones que desde un punto de vista económico son similares, como pueden ser, entre otras, las siguientes: - contratos de arrendamiento en los que el período de alquiler coincide con la vida útil del bien o cuando siendo menor aquél existe evidencia clara de que finalmente ambos períodos van a coincidir, no siendo significativo su valor residual al finalizar su período de utilización, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de dicho arrendamiento (en particular, se puede predicar esta racionalidad en aquellos casos en los que el valor presente de las cantidades a pagar al comienzo del arrendamiento supongan la práctica totalidad del valor del activo arrendado); - cuando las especiales características de los bienes objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario. En estas situaciones, y de acuerdo con el objetivo de imagen fiel, el arrendatario deberá registrar la operación de acuerdo con lo dispuesto en la norma de valoración anteriormente citada, en tanto su calificación económica es coincidente; por su parte, el arrendador deberá registrar, en su caso, el correspondiente crédito en su activo y la enajenación del bien objeto del contrato».

La imputación a resultados de los gastos por intereses diferidos asumidos en el contrato de *renting* se registrará como sigue:

| | | | |
|--------|--|--|--------|
| 437,50 | <i>Intereses de deudas (renting) (6626)</i> | | |
| | a <i>Gastos por intereses diferidos (renting) (2721)</i> | | 437,50 |
| | x | | |

c) Imputación a resultados de derechos de imagen de jugadores y técnicos

El importe satisfecho a los jugadores y técnicos o a la persona física o jurídica que ostente la titularidad de los derechos, para obtener el derecho de imagen de los mismos por un período superior a un año, tendrá la consideración de gastos a distribuir en varios ejercicios, registrándose en la partida *Derechos de imagen de jugadores y técnicos*.

A tenor de lo dispuesto en la Norma de Valoración 7.^a de la adaptación del PGC a las sociedades anónimas deportivas, los gastos derivados de la adquisición de los derechos de imagen de jugadores y técnicos se imputarán a resultados proporcionalmente al período de duración del mismo y tendrán la consideración de sueldos y salarios de la plantilla deportiva.

Como se ha expuesto, «GALÁCTICOS FÚTBOL CLUB, S.A.D.» ha adquirido por un total de 180.000,00 euros los derechos de imagen del entrenador del equipo, teniendo el contrato suscrito una vigencia de dos temporadas. Por tanto, de acuerdo con lo dispuesto en la adaptación sectorial del PGC, será necesario imputar al ejercicio 2004/2005 la parte proporcional de ese gasto a distribuir en varios ejercicios. Este importe se determinará como sigue:

$$\begin{aligned} \text{Imputación a resultados de derechos de imagen (2004/2005)} &= \\ &= 180.000 \times \frac{1}{2} = 90.000,00 \text{ euros} \end{aligned}$$

Teniendo en cuenta que el gasto devengado durante el ejercicio tendrá la consideración de sueldos y salarios de la plantilla deportiva, la anotación que deberá practicarse a 30 de junio de 2005 será la siguiente:

| | | | |
|-----------|--|--|-----------|
| 90.000,00 | <i>Sueldos y salarios, plantilla deportiva (6400)</i> | | |
| | a <i>Derechos de imagen de jugadores y técnicos (2730)</i> | | 90.000,00 |
| | x | | |

d) Imputación a resultados del gasto derivado del contrato de arrendamiento celebrado con el Ayuntamiento

Atendiendo al fondo económico del contrato de arrendamiento de las instalaciones pertenecientes al Ayuntamiento, la cuantía pagada, que corresponde al precio por el uso de dichos bienes durante los veinte años de vigencia del contrato, debería figurar en balance como un *Gasto a distribuir en varios ejercicios*, imputándose a resultados de cada ejercicio la cuantía devengada en ese período. No obstante, dado que la cuantía satisfecha como consecuencia del contrato de arrendamiento es simbólica –1 euro–, en aplicación del principio de importancia relativa, la sociedad ha contabilizado el importe satisfecho como gasto del ejercicio 2004/2005, al entender que la importancia relativa, en términos cuantitativos, del incumplimiento de los principios de devengo y de correlación de ingresos y gastos en relación con esta operación es escasamente significativa y, en consecuencia, no altera el contenido de las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

1.1.3. Imputación a resultados de ingresos a distribuir en varios ejercicios.

Los ingresos a distribuir en varios ejercicios se refieren a ingresos cuya imputación a resultados se difiere a ejercicios futuros. Estos ingresos diferidos, que figurarán en el pasivo del balance, se reconocerán en los resultados del ejercicio en que se devenguen.

En el caso que nos ocupa los ingresos a distribuir en varios ejercicios están integrados por la subvención de capital y la subvención de intereses obtenidas por la empresa.

a) Subvención de capital

La sociedad, como consecuencia de la obtención de la subvención para la financiación del equipo informático, ha contabilizado lo siguiente:

| | | | |
|-----------|---|-----------|--|
| 36.870,00 | <i>Banco e instituciones de crédito c/c vista, euros (5720)</i> | | |
| | <i>a Subvenciones oficiales de capital (1300)</i> | 36.870,00 | |
| | x | | |

De conformidad con el artículo 104.dos.2.º de la LIVA, la parte de cuota de IVA soportado correspondiente a la subvención deviene en no deducible. En consecuencia, la sociedad ha realizado el siguiente asiento ⁵:

⁵ En este sentido, el ICAC en la Consulta núm. 2 del BOICAC 41, de marzo de 2000 (NFC010971) señala que «la consulta parece plantear el caso de que un determinado importe por cuota de IVA soportado, en la compra de un bien de inmovilizado material, el cual, en principio, de acuerdo con la normativa de dicho impuesto, es deducible a efectos de la declara-

5.899,20 *Ajustes negativos en la imposición indirecta (6340)*

a *Hacienda Pública, IVA soportado (4720)*

5.899,20

x

La subvención de capital, de acuerdo con la Norma de Valoración 20.^a de la adaptación del PGC a las sociedades anónimas deportivas, deberá imputarse a resultados del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los citados elementos. Teniendo en cuenta que la subvención se concede en un ejercicio posterior a la adquisición del inmovilizado material, para la imputación a resultados de ese ingreso diferido habrá que comparar el importe subvencionado y el valor neto contable del activo financiado en el momento de la concesión. En el caso en que el importe subvencionado exceda del valor neto contable del activo, la parte de la subvención que financie la depreciación experimentada por el activo antes de la concesión deberá ser imputada a resultados en el ejercicio en que se produzca dicha circunstancia, formando parte del resultado extraordinario ⁶. Sin embargo, si el importe subvencionado es inferior al valor neto contable del elemento

ración-liquidación correspondiente, y posteriormente, de conformidad con la propia Ley del IVA, pierde la condición de deducible una parte del importe previamente deducido como consecuencia de la percepción efectiva de una subvención que financia parcialmente la adquisición del bien de inmovilizado. El Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, establece en su primera parte una serie de principios contables de aplicación obligatoria, entre los que se encuentra el principio del precio de adquisición. Adicionalmente, resulta también de aplicación obligatoria la Norma de Valoración 2.^a Inmovilizado material, apartado 2. Precio de adquisición, así como la norma de valoración 15.^a "Impuesto sobre el Valor Añadido", incluidas ambas en la quinta parte del Plan General de Contabilidad. Teniendo en cuenta lo establecido en las citadas normas, cuando una parte del importe del IVA, previamente deducido de acuerdo con la normativa tributaria al efecto (lo que exige que el destino previsible del bien que produce el devengo cumpla las circunstancias exigidas por dicha normativa), posteriormente deviene en no deducible como consecuencia, en el caso objeto de consulta, de la percepción efectiva de una subvención, deberá registrarse como un ajuste de la imposición indirecta, para lo que se podrá emplear la cuenta de gastos 634. "Ajustes negativos en la imposición indirecta", sin afectar a la valoración del elemento. No obstante lo anterior, si en el momento en que tiene lugar la incorporación del inmovilizado al patrimonio de la empresa, ha sido concedida una subvención para financiar la adquisición del citado inmovilizado, de tal manera que se conoce el importe de la cuota del IVA soportado que será no deducible cuando la subvención se perciba efectivamente, el registro contable de la operación descrita atenderá a los siguientes criterios: - El inmovilizado se valorará por el precio de adquisición incluido el importe de la cuota del IVA soportado que será no deducible en el momento de la percepción efectiva de la subvención, con independencia de que, a efectos tributarios, el total importe del IVA soportado en la operación resulte deducible en la correspondiente declaración-liquidación. - El registro contable de la declaración-liquidación del IVA del período correspondiente a la adquisición del bien, deberá realizarse recogiendo el importe del IVA soportado que resultará no deducible con posterioridad, en la declaración-liquidación correspondiente a la fecha de la percepción efectiva de la subvención en una partida de deudas con la Hacienda Pública que figurará en el pasivo del balance con la denominación adecuada».

⁶ Al respecto, Consulta núm. 10 del BOICAC 40, de diciembre de 1999 (NFC010563), donde el ICAC establece que «el importe recibido como subvención de capital se registrará en el pasivo del balance en la agrupación correspondiente a "Ingresos a distribuir en varios ejercicios" en la medida que se cumplan o se vayan a cumplir racionalmente los requisitos exigibles para que sea no reintegrable. Un tema adicional que surge en la consulta es la imputación a resultados de la citada subvención no reintegrable recibida para financiar el inmovilizado que estaba en funcionamiento antes de la concesión de la subvención; para ello, habrá que estar a lo indicado en la norma de valoración número 20 del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, en donde se indica que la referida subvención se imputará a resultados en cada ejercicio en proporción a la depreciación experimentada por el activo financiado, durante el período que va desde la concesión de la subvención hasta la enajenación o baja en inventario del mismo.

en la fecha de concesión de la subvención, ese ingreso diferido se imputará a resultados en proporción a la depreciación del activo financiado con ella desde el momento de la concesión, no procediendo hacer imputaciones en función de la amortización de años previos ⁷.

El valor neto contable del equipo informático en la fecha de la concesión de la subvención asciende a:

| Concepto | Cuantía |
|------------------------------|---|
| Precio de adquisición | 61.450,00 |
| Amortización acumulada | 6.145,00 |
| Valor neto contable | 61.450,00 – 6.145,00 = 55.305,00 |

En el caso de que la subvención financie la totalidad del valor original del activo y que, atendiendo a la depreciación experimentada en éste antes de la concesión de la subvención, el importe de la subvención sea superior al valor neto contable del activo en el momento de la concesión, la parte de la subvención que financia la depreciación experimentada por el activo antes de la concesión deberá ser imputada a resultados en el ejercicio en que se produzca dicha concesión, formando parte del resultado extraordinario».

⁷ En este sentido se manifiesta el ICAC en la Consulta núm. 3 del BOICAC 60, de diciembre de 2004 (NFC020263). Concretamente, señala que «una sociedad adquiere en un ejercicio elementos del inmovilizado. En el ejercicio posterior se aprueba la concesión de una subvención que financia el 75 por ciento de la inversión. La cuestión suscitada en la consulta hace referencia al tratamiento contable del importe subvencionado recibido. En particular, si al amparo del criterio incluido en la consulta número 10 del BOICAC número 40, es posible imputar en el ejercicio de la concesión, además del importe correspondiente a la parte proporcional de la depreciación experimentada por el activo en ese ejercicio, la parte proporcional correspondiente al ejercicio previo al de la concesión, en el cual el activo en cuestión entró en funcionamiento y, en consecuencia, empezó a ser amortizado. La norma de valoración 20.ª Subvenciones de capital, incluida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado mediante Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, dispone que las subvenciones de capital se valorarán por el importe concedido cuando tengan carácter de no reintegrables, e imputarán a resultados del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados por dichas subvenciones. Este criterio de imputación responde a la aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos asociados a la operación contemplado en la primera parte del Plan General de Contabilidad. Este principio, en conjunción con el principio de registro, motivaron el criterio contenido en la consulta número 10 del BOICAC n.º 40 que establece que: "la referida subvención se imputará a resultados en cada ejercicio en proporción a la depreciación experimentada por el activo financiado, durante el período que va desde la concesión de la subvención hasta la enajenación o baja en inventario del mismo". Ahora bien, este criterio general fue matizado para el caso concreto de que el importe subvencionado excediera al valor neto contable del activo financiado en el momento de la concesión, en tanto desde un punto de vista económico racional carece de sentido mantener pendiente de imputación el importe de la subvención concedida en la parte en que exceda al valor neto contable del activo financiado con la misma y, por tanto, al gasto al cual se correlaciona el ingreso a distribuir en varios ejercicios procedente de la subvención. Es por ello que en la citada consulta número 10 del BOICAC 40 se precisaba para este caso lo siguiente: "En el caso de que la subvención financie la totalidad del valor original del activo y que, atendiendo a la depreciación experimentada en éste antes de la concesión de la subvención, el importe de la subvención sea superior al valor neto contable del activo en el momento de la concesión, la parte de la subvención que financia la depreciación experimentada por el activo antes de la concesión deberá ser imputada a resultados en el ejercicio en que se produzca dicha concesión, formando parte del resultado extraordinario". Sin embargo, cuando en el momento de la concesión de la subvención, dicho valor neto contable sea superior al importe concedido, debe aplicarse el criterio general de imputar la subvención en proporción a la depreciación del activo financiado con ella desde el momento de la concesión, no procediendo hacer imputaciones en función de la amortización de años previos, en tanto la subvención se concede en un momento posterior y admite ser correlacionada con el valor neto contable del activo a partir del momento en que, de acuerdo con lo dispuesto en la norma de valoración 20.ª del Plan General de Contabilidad, procede su registro contable».

Dado que el importe de la subvención es de 35.870,00 euros, inferior al valor neto contable del activo subvencionado, la imputación del ingreso diferido a resultados se efectuará en proporción a la depreciación del equipo informático desde la fecha en que se obtuvo la subvención. Por tanto, teniendo en cuenta que este inmovilizado se viene amortizando linealmente atendiendo a una vida útil estimada de cinco años y a la fecha de la concesión de la subvención restan cuatro años y medio de vida útil al activo, la cuantía que se trasladará a resultados se calculará como sigue:

$$\begin{aligned} \text{Imputación a resultados de subvención de capital (2004/2005)} &= \\ &= \frac{36.870}{4,5} = 8.193,33 \text{ euros} \end{aligned}$$

El registro contable de la imputación a resultados del ingreso diferido será el siguiente:

| | | | |
|----------|---|---------------------------------------|----------|
| 8.193,33 | <i>Subvenciones oficiales de capital (1300)</i> | | |
| | a | <i>Subvenciones de capital tras-</i> | |
| | | <i>pasadas al resultado del ejer-</i> | |
| | | <i>cicio (7750)</i> | 8.193,33 |
| | x | | |

b) *Subvención de intereses*

La «S.A.D.», como consecuencia de la obtención del préstamo, registró lo siguiente:

| | | | |
|------------|---|------------------------------------|-----------|
| 120.000,00 | <i>Banco e instituciones de crédito c/c vista, euros (5720)</i> | | |
| | a | <i>Préstamos a largo plazo de</i> | |
| | | <i>entidades de crédito (1702)</i> | 98.333,35 |
| | a | <i>Préstamos a corto plazo de</i> | |
| | | <i>entidades de crédito (5202)</i> | 21.666,65 |
| | x | | |

Cuando se le comunica la concesión de la subvención de intereses mediante la entrega a la entidad financiera de la cuantía subvencionada –10.206,97 euros–, la sociedad ha contabilizado:

| | | | |
|----------|---|-------------------------------------|-----------|
| 8.364,04 | <i>Préstamos a largo plazo de entidades de crédito (1702)</i> | | |
| 1.842,93 | <i>Préstamos a corto plazo de entidades de crédito (5202)</i> | | |
| | a | <i>Subvenciones de intereses de</i> | |
| | | <i>la Liga Nacional Profesional</i> | |
| | | <i>(1331)</i> | 10.206,97 |
| | x | | |

A 30 de junio de 2005, la sociedad ha satisfecho la primera cuota del préstamo habiendo contabilizado:

| | | | |
|-----------|---|--|-----------|
| 19.823,72 | <i>Préstamos a corto plazo de entidades de crédito (5202)</i> | | |
| 5.039,44 | <i>Intereses de deudas a largo plazo con otras entidades (6624)</i> | | |
| | | a Banco e instituciones de crédito c/c vista, euros (5720) | 24.863,16 |
| _____ | | x _____ | |

En la misma fecha, la «S.A.D.» deberá imputar a los resultados del ejercicio 2004/2005 el importe correspondiente de la subvención de intereses. De acuerdo con la Norma de Valoración 20.^a de la adaptación del PGC a las sociedades anónimas deportivas, las subvenciones, donaciones y legados se contabilizarán como ingresos a distribuir en varios ejercicios y se imputarán a resultados como ingresos extraordinarios dependiendo de su finalidad; así, si se trata de intereses de deudas, se imputarán a los resultados del ejercicio en que se devenguen los intereses objeto de la subvención, donación o legado.

Dado que la entidad financiera cuando recibió el importe de la subvención redujo el capital prestado, la cuantía del ingreso diferido que habrá que imputar a la cuenta de resultados vendrá dada por la diferencia entre la amortización de capital antes y después de computar la subvención de intereses, esto es, para el ejercicio 2004/2005, 1.842,93 euros (21.666,65 – 19.823,72).

El registro contable del traslado a resultados del ingreso diferido será:

| | | | |
|----------|---|---|----------|
| 1.842,93 | <i>Subvenciones de intereses de la Liga Nacional Profesional (1331)</i> | | |
| | | a Subvenciones de intereses traspasadas al resultado del ejercicio (7751) | 1.842,93 |
| _____ | | x _____ | |

1.1.4. Provisiones para riesgos y gastos.

En cumplimiento del principio del devengo, los gastos deberán ser reconocidos en el ejercicio a que correspondan aunque la manifestación del mismo se produzca en un período posterior. Por tanto, se imputarán al resultado del ejercicio los gastos correspondientes al ejercicio que se cierra aunque no se conozcan todos los datos relativos a los mismos, es decir, pese a que el gasto es cierto su importe y/o su vencimiento no están determinados.

Por otra parte, en virtud del principio de prudencia, se reconocerán los gastos y pérdidas imputables al ejercicio, aunque tan sólo sean potenciales.

El mecanismo contable que se utiliza para el registro de los gastos ciertos pero indeterminados en su cuantía y/o vencimiento y de aquellos gastos probables pertenecientes al ejercicio en curso es la provisión para riesgos y gastos.

De acuerdo con la información facilitada, la sociedad habrá de dotar al cierre del ejercicio 2004/2005 las siguientes provisiones para riesgos y gastos: provisión para responsabilidades y provisión para impuestos.

a) Provisión para responsabilidades

La provisión para responsabilidades, según el PGC, representa el importe estimado para hacer frente a responsabilidades probables o ciertas, procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones pendientes de cuantía indeterminada.

La «S.A.D.» ha sido objeto de una reclamación judicial civil, solicitándosele 10.000,00 euros. Al cierre del ejercicio, el litigio está aún en curso. Estamos, por tanto, en presencia de una obligación probable de la que se desconoce su cuantía y vencimiento. Será necesario, en cumplimiento de los principios de prudencia y devengo, dotar la oportuna provisión. La sociedad estima que el importe razonable de la obligación a la que tendrá que hacer frente es de 5.000,00 euros.

| | | | |
|----------|--------------------------------------|--|----------|
| 5.000,00 | <i>Gastos extraordinarios (6780)</i> | | |
| | a | <i>Provisión para responsabilidades (1420)</i> | 5.000,00 |
| | x | | |

b) Provisión para impuestos

De acuerdo con el PGC, la provisión para impuestos recoge el importe estimado de deudas tributarias cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirá, dependiendo del cumplimiento o no de determinadas condiciones.

Según los datos facilitados, la «S.A.D.» durante el año 2005 tiene que hacer frente a diferentes tributos, que no serán pasados al cobro hasta noviembre de ese año. Dado que el ejercicio 2004/2005 se cierra el 30 de junio de 2005, será necesario a esa fecha registrar el gasto devengado durante el ejercicio, el cual está indeterminado en cuanto a su importe exacto pero no respecto de su vencimiento.

La sociedad estima que la cuantía correspondiente a dichos impuestos en el año 2005 es de 6.640,00 euros. En consecuencia, el importe por el que se dotará la provisión ascenderá a:

$$\text{Tributos estimados (01-01-2005 – 30-06-2005)} = 6.640 \times \frac{1}{2} = 3.320,00 \text{ euros}$$

El registro contable de la dotación a la provisión para impuestos será como sigue:

| | | | |
|----------|------------------------------|---|---|
| 3.320,00 | <i>Otros tributos (6310)</i> | | |
| | | a | <i>Provisión para impuestos (1410)</i> 3.320,00 |
| _____ | | x | _____ |

1.2. Clasificación correcta.

El objetivo de esta fase es la corrección de los errores detectados en los registros contables. Estos errores pueden venir provocados por diferentes causas, a saber: omisión de operaciones, incoherencia entre los registros contables y los soportes documentales, etc.

En el supuesto que nos ocupa los errores en la contabilidad se deben, fundamentalmente, al paso del tiempo que ha determinado que las deudas generadas como consecuencia del contrato de arrendamiento financiero, del contrato de *renting* y del préstamo obtenido por la «S.A.D.» estén registradas en el endeudamiento a largo plazo, cuando parte de dichas deudas tienen un vencimiento inferior a un año. En consecuencia, será necesario ajustar esas deudas a fin de que luzcan en el balance de situación entre las obligaciones de pago a corto plazo.

Idéntica situación se produce respecto de ciertos derechos de cobro contabilizados, que deberán ser ajustados para que figuren como créditos a corto plazo.

En el contrato de arrendamiento financiero firmado en el ejercicio 2004/2005, de acuerdo con el balance de comprobación confeccionado antes de la regularización, resta por pagar un total de 21.045,00 euros, cuantía que figura contabilizada en la cuenta 1700. *Deudas a largo plazo con entidades de crédito (leasing)*. No obstante, ese importe comprende una cuota de 6.700,00 euros que habrá de ser satisfecha en el ejercicio 2005/2006, concretamente el 1 de enero de 2006. En la medida que, a la fecha de cierre del ejercicio 2004/2005, resta menos de un año para el vencimiento de dicha cuota será necesario efectuar la siguiente reclasificación de las deudas a largo plazo contabilizadas:

| | | | |
|----------|---|---|--|
| 6.700,00 | <i>Deudas a largo plazo con entidades de crédito (leasing) (1700)</i> | | |
| | | a | <i>Deudas a corto plazo con entidades de crédito (leasing) (5200)</i> 6.700,00 |
| _____ | | x | _____ |

De igual forma, en el contrato de *renting* firmado en el ejercicio 2004/2005, según se desprende del balance de comprobación efectuado antes de la regularización, la partida 1701. *Deudas a largo plazo con entidades de crédito (renting)* luce por un total de 6.081,04 euros que incluye, ade-

más de las cuotas a satisfacer en ejercicios posteriores, la cuota que habrá de ser pagada por la «S.A.D.» el día 1 de julio de 2005. Puesto que a 30 de junio de 2005 queda menos de un año para el vencimiento de esa deuda, será necesario traspasar esa cuantía desde las deudas a largo plazo a aquellas cuyo vencimiento se producirá a corto plazo:

| | | | |
|----------|---|--|----------|
| 1.520,26 | <i>Deudas a largo plazo con entidades de crédito (renting) (1701)</i> | | |
| | <i>a Deudas a corto plazo con entidades de crédito (renting) (5201)</i> | | 1.520,26 |
| | x | | |

En cuanto al préstamo obtenido por la «S.A.D.», luce en balance en una cuenta de pasivo exigible a largo plazo por un total de 89.969,31 euros que corresponde al capital pendiente de amortizar a 30 de junio de 2005. Teniendo en cuenta que la próxima amortización tendrá lugar el 30 de junio de 2006, sólo resta un año para el pago de 20.837,94 euros. Por tanto, será necesario traspasar esa cuantía de las deudas a largo plazo a aquellas cuyo vencimiento se producirá a corto plazo:

| | | | |
|-----------|---|--|-----------|
| 20.837,94 | <i>Préstamos a largo plazo de entidades de crédito (1702)</i> | | |
| | <i>a Préstamos a corto plazo de entidades de crédito (5202)</i> | | 20.837,94 |
| | x | | |

La clasificación correcta también afecta a los derechos de cobro registrados. Concretamente, los créditos derivados de la venta de los derechos federativos del jugador Alexis Gutiérrez y del traspaso de otro futbolista de la plantilla valorados, respectivamente, en 2.000.000,00 y 500.000,00 euros incluyen derechos de cobro cuyos vencimientos son 30 de septiembre y 31 de diciembre de 2005, si bien lucen en balance como créditos a largo plazo. Puesto que a 30 de junio de 2005, resta menos de un año para el vencimiento de tales derechos de cobro, procederá trasladar el saldo de tales derechos para que figuren entre los créditos a corto plazo.

Así, respecto del crédito originado en la venta de los derechos federativos de Alexis Gutiérrez, se contabilizará lo siguiente:

| | | | |
|--------------|--|--|--------------|
| 1.000.000,00 | <i>Créditos a corto plazo (5420)</i> | | |
| | <i>a Créditos a largo plazo (2520)</i> | | 1.000.000,00 |
| | x | | |

Por su parte, la reclasificación de los derechos de cobro derivados del traspaso de otro futbolista de la plantilla se realizará como sigue:

| | | | |
|------------|-------------------------------|---|--|
| 500.000,00 | Créditos a corto plazo (5420) | | |
| | | a | Créditos a largo plazo (2520) 500.000,00 |
| _____ | | x | _____ |

Finalmente, ha de ajustarse, por incoherencia entre los registros contables y los registros documentales, el derecho de cobro por importe de 6.000,00 euros que, contra la Fundación de la «S.A.D.», figura en el balance antes de la regularización y las deudas por 2.500,00 euros que, con una agencia de viajes, se mantienen desde la temporada 1999/2000.

En relación con el derecho de cobro sobre la Fundación de la «S.A.D.», teniendo en cuenta que el Consejo de Administración ha acordado que dicho importe sea donado a la Fundación, será necesario eliminar dicho derecho de cobro, lo que se registrará como sigue:

| | | | |
|----------|--|---|--|
| 6.000,00 | Subvención a Fundación Galácticos (6571) | | |
| | | a | Fundación Galácticos, deudores (4400) 6.000,00 |
| _____ | | x | _____ |

Por último, respecto de las deudas que se mantienen con la agencia de viajes desde la temporada 1999/2000, dado que no han sido reclamadas por dicha entidad, la sociedad decide darlas de baja, lo que determinará la aparición de un ingreso extraordinario en la medida en que el ingreso, teniendo en cuenta la actividad a la que se dedica la «S.A.D.», cumple las dos condiciones siguientes:

- Cae fuera de las actividades ordinarias y típicas de la entidad.
- No se espera, razonablemente, que ocurra con frecuencia.

El registro de la baja en el patrimonio social de dichas deudas será el siguiente:

| | | | |
|----------|---|---|--|
| 2.500,00 | Acreedores por prestación de servicios (4100) | | |
| | | a | Ingresos extraordinarios (7780) 2.500,00 |
| _____ | | x | _____ |

1.3. Periodificación.

En cumplimiento del principio de devengo, la imputación de ingresos y gastos deberá realizarse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.

Por tanto, a tenor de la información facilitada por la «S.A.D.», tendremos que efectuar los siguientes ajustes de periodificación:

a) Periodificación de la prima de seguros

La sociedad ha renovado, con fecha 1 de mayo de 2005, la póliza de seguros de sus instalaciones, satisfaciendo en ese momento un total de 18.030,00 euros. Dicha póliza abarca el período comprendido entre 1 de mayo de 2005 y 30 de abril de 2006.

Al cierre del ejercicio 2004/2005, la «S.A.D.» tendrá que realizar un ajuste por periodificación a fin de que los gastos correspondientes al ejercicio 2005/2006 y contabilizados en el ejercicio actual no influyan en el cálculo del resultado de este último ejercicio. Así, aparecerá la cuenta de *Gastos anticipados* en la que se registrará el importe de la prima de seguros contabilizada en el ejercicio 2004/2005, pero que corresponde al ejercicio siguiente (1 de julio de 2005 a 30 de abril de 2006).

El importe por el que figurará esa partida será:

$$\text{Primas de seguros (01-07-2005 – 30-04-2005)} = 18.030 \times \frac{10}{12} = 15.025,00 \text{ euros}$$

El registro contable del ajuste de periodificación será el siguiente:

| | | | |
|-----------|--|--|-----------|
| 15.025,00 | <i>Gastos anticipados (Primas de seguros) (4800)</i> | | |
| | a <i>Primas de seguros (6250)</i> | | 15.025,00 |
| | x | | |

Ahora bien, el 1 de mayo de 2005 tuvo lugar la renovación de la póliza de seguros. Esto significa que en mayo de 2004 se pagó el importe correspondiente al período comprendido entre 1 de mayo de 2004 y 30 de abril de 2005, que ascendió a 14.350,02 euros. La lectura del balance de comprobación antes de la regularización permite deducir que la «S.A.D.» llevó a cabo ajustes de periodificación al cierre del ejercicio anterior por el gasto correspondiente al ejercicio 2004/2005 que fue satisfecho en la temporada 2003/2004.

$$\text{Primas de seguros (01-07-2004 – 30-04-2005)} = 14.350,02 \times \frac{10}{12} = 11.958,35 \text{ euros}$$

A fin de que dicho gasto figure en la cuenta de resultados, será necesario deshacer los ajustes de periodificación realizados, lo que se registrará como sigue:

| | | | |
|-----------|---------------------------------|--|-----------|
| 11.958,35 | <i>Primas de seguros (6250)</i> | | |
| | a | <i>Gastos anticipados (Primas de seguros) (4800)</i> | 11.958,35 |
| | x | | |

b) Periodificación de los derechos de retransmisión

A comienzos del ejercicio 2004/2005, la «S.A.D.» vendió los derechos de televisión a cambio de 6.200.000,00 euros por temporada. El 30 de agosto de 2004 percibió el importe de la temporada 2004/2005 y el 20 de junio de 2005 recibe 3.000.000,00 de euros a cuenta de la cuantía de la temporada 2005/2006.

El importe cobrado el 30 de agosto de 2004 es un ingreso del ejercicio 2004/2005. Sin embargo, no sucede lo mismo respecto de la cuantía recibida el 20 de junio de 2005. De la lectura del balance de comprobación antes de la regularización se extrae que la sociedad ha incluido esta última cifra entre los ingresos del ejercicio. Procederá, por tanto, realizar un ajuste de periodificación a fin de que en el cálculo del resultado sólo intervengan los ingresos correspondientes a dicho período. Así, se dará entrada a una cuenta de *Ingresos anticipados* que recogerá los ingresos correspondientes al ejercicio 2005/2006, pero contabilizados y cobrados en el ejercicio actual.

El ajuste de periodificación que se realizará será el siguiente:

| | | | |
|--------------|---|--|--------------|
| 3.000.000,00 | <i>Derechos de retransmisión (7070)</i> | | |
| | a | <i>Ingresos anticipados (Derechos de retransmisión) (4851)</i> | 3.000.000,00 |
| | x | | |

c) Periodificación de la campaña de captación de socios

Como consecuencia de la campaña de captación de socios, la sociedad ha llevado a cabo la siguiente anotación:

| | | | |
|------------|---|-------------------------------|--------------|
| 840.000,00 | Banco e instituciones de crédito c/c vista, euros (5720) | | |
| 360.000,00 | Descuentos sobre ventas por pronto pago (6650) | | |
| | | a Ingresos de abonados (7100) | 1.200.000,00 |
| | | x | |

Teniendo en cuenta que la campaña consistía en renovar a los socios durante tres campañas consecutivas (2004/2005, 2005/2006 y 2006/2007) con un descuento del 30 por 100 en el precio del abono, será necesario practicar dos ajustes por periodificación –el primero en relación con los ingresos y el segundo respecto de los gastos derivados de la operación– en la medida en que la campaña abarca tres ejercicios económicos. El importe de los ajustes que deberán realizarse es el siguiente:

$$\text{Ingresos de abonados (01-07-2006 – 30-06-2007)} = 1.200.000 \times \frac{2}{3} = 800.000,00 \text{ euros}$$

$$\text{Descuentos por pronto pago (01-07-2006 – 30-06-2007)} = 360.000 \times \frac{2}{3} = 240.000,00 \text{ euros}$$

La contabilización de los ajustes por periodificación derivados de la campaña de captación de socios será la siguiente:

| | | | |
|------------|---|--|------------|
| 800.000,00 | Ingresos de abonados (7100) | | |
| | | a Ingresos anticipados (Cam- paña de captación de socios) (4852) | 800.000,00 |
| | | x | |
| 240.000,00 | Gastos anticipados (Campaña de captación de socios) (4802) | | |
| | | a Descuentos sobre ventas por pronto pago (6650) | 240.000,00 |
| | | x | |

d) Periodificación de la renovación de abonos

Antes de finalizar la temporada 2003/2004, comenzó la renovación de abonos para la temporada actual, beneficiándose los socios de un descuento del 5 por 100 del precio del abono. A tenor de la información facilitada, se conoce que la empresa periodificó los ingresos y gastos derivados de la referida operación. Concretamente, en el balance de comprobación previo a la regularización figuran las siguientes cuentas:

| Cuenta | Saldo |
|--|------------|
| 4801. Gastos anticipados (Renovación abonos) | 24.400,00 |
| 4850. Ingresos anticipados (Renovación abonos) | 488.000,00 |

Dado que se trata de gastos e ingresos correspondientes al presente ejercicio aunque fueron contabilizados en el ejercicio 2003/2004, se deberán deshacer los ajustes de periodificación realizados al cierre de ese ejercicio, lo que se realizará como sigue:

| | | | |
|------------|--|---|--|
| 24.400,00 | <i>Descuentos sobre ventas por pronto pago (6650)</i> | | |
| | | a | <i>Gastos anticipados (Renovación abonos) (4801)</i> |
| | | | 24.400,00 |
| | _____ | x | _____ |
| 488.000,00 | <i>Ingresos anticipados (Renovación abonos) (4850)</i> | | |
| | | a | <i>Ingresos de abonados (7100)</i> |
| | | | 488.000,00 |
| | _____ | x | _____ |

1.4. Amortización.

Para llevar a cabo esta fase del proceso de regularización, efectuaremos, en primer lugar, los cálculos de la depreciación experimentada por cada uno de los elementos patrimoniales del inmovilizado. En segundo lugar, indicaremos cómo registrar contablemente esa corrección valorativa.

1.4.1. Amortización de gastos de establecimiento.

De acuerdo con la información facilitada, la sociedad viene amortizando estos gastos de forma directa y sistemática en un plazo de cuatro años. En consecuencia, la cuota del ejercicio por amortización de esta partida ascenderá a:

$$\text{Imputación de gastos de ampliación de capital (2004/2005)} = \frac{8.829,48}{4} = 2.207,37 \text{ euros}$$

El registro contable que se llevará a cabo el 30 de junio de 2005 será el siguiente:

| | | |
|----------|---|----------|
| 2.207,37 | <i>Amortización de gastos de establecimiento (6800)</i> | |
| | <i>a Gastos de ampliación de capital (2020)</i> | 2.207,37 |
| | x | |

1.4.2. Amortización del inmovilizado inmaterial.

a) *Propiedad industrial*

La sociedad tiene registrada como *Propiedad industrial* la marca «Galácticos» que identifica a los productos deportivos que vende. Este elemento se ha venido amortizando linealmente en siete años, al entender la «S.A.D.» que ése era el período durante el cual la marca produciría rendimientos. En consecuencia, la amortización correspondiente al ejercicio 2004/2005 ascenderá a:

$$\text{Amortización de propiedad industrial (2004/2005)} = \frac{8.625,40}{7} = 1.232,20 \text{ euros}$$

b) *Derechos de traspaso*

El derecho de traspaso del local de comercio satisfecho por la sociedad se viene amortizando linealmente atendiendo a la duración del contrato. Dado que en el contrato se estableció un período de vigencia de quince años, la amortización correspondiente al ejercicio de este elemento patrimonial se calculará como sigue:

$$\text{Amortización de derechos de traspaso (2004/2005)} = \frac{34.500}{15} = 2.300,00 \text{ euros}$$

c) *Aplicaciones informáticas*

En la cuenta *Aplicaciones informáticas* se recogen dos elementos claramente diferenciados: por un lado, el programa de contabilidad, elaborado por la propia empresa, que está siendo objeto de amortización de acuerdo con el método lineal en un plazo de cinco años y, por otro, la página web, encargada a un tercero, que ha entrado en funcionamiento a comienzos del ejercicio actual y que la sociedad ha decidido amortizar linealmente en cuatro años.

En relación con este último elemento, el ICAC, en la consulta núm. 1 del BOICAC 44, de diciembre de 2000 (NFC011804), determina que si el elemento resultante de la adquisición o elaboración de una página web cumple con los criterios establecidos para las *aplicaciones informáticas*

cas, contenidas en la norma séptima de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, sobre valoración del inmovilizado inmaterial, se puede registrar como un activo ⁸ y, en consecuencia, estará sujeto a amortización sistemática en el plazo en que se utilice.

Por tanto, las cuotas de amortización de dichos elementos patrimoniales se determinarán como sigue:

$$\text{Amortización del programa de contabilidad (2004/2005)} = \frac{18.250}{5} = 3.650,00 \text{ euros}$$

$$\text{Amortización de la página web (2004/2005)} = \frac{6.100}{4} = 1.525,00 \text{ euros}$$

d) Derechos de adquisición de jugadores

De acuerdo con los contratos celebrados, la sociedad ha satisfecho diferentes cuantías en concepto de derechos de adquisición de jugadores. Este elemento patrimonial se viene amortizando, dada su consideración de inmovilizado inmaterial, de forma lineal atendiendo al tiempo de duración establecido en cada contrato.

⁸ En concreto, el ICAC en esa consulta señala que «una página WEB (World Wide Web) consiste en un documento integrado por una combinación de texto y una serie de elementos multimedia. Normalmente presentan imágenes y gráficos insertados en el texto, al estilo de los libros y revistas impresos. Sin embargo, lo verdaderamente relevante de estas páginas estriba en la posibilidad de acceder, a través de los enlaces que contienen, a nuevos documentos de hipertexto. Estas características permiten que se pueda concebir la página WEB como un elemento patrimonial intangible al servicio de la empresa, de forma similar a la de los diferentes programas informáticos existentes en la actualidad. De acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad, norma de valoración 5.ª e), y en el apartado sexto de la Resolución de 21 de enero de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, si el importe derivado de la creación de una página WEB tiene una proyección plurianual y su utilización generara ingresos futuros, debe calificarse como un "Inmovilizado inmaterial", y dadas sus características, al ser similar a las aplicaciones informáticas, deben aplicarse los criterios establecidos en dicha norma de valoración 5.ª Por su parte, la citada Resolución, desarrollando el precepto anterior, establece para las aplicaciones informáticas: "Séptima. Aplicaciones informáticas. 1. Se registrarán en la partida 'Aplicaciones informáticas' el importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos, siempre que esté prevista su utilización en varios ejercicios, incluyendo los elaborados por la propia empresa cuando cumplan los requisitos y condiciones contenidos en la norma segunda de esta Resolución para los gastos de investigación y desarrollo. 2. En ningún caso, se incluirán los siguientes conceptos: a) Los costes devengados como consecuencia de modificación o modernización de aplicaciones o sistemas informáticos ya existentes dentro de la estructura operativa de la empresa. b) Los costes derivados de la formación del personal para la aplicación del sistema informático. c) Los costes derivados de consultas realizadas a otras empresas y las revisiones globales de control de los sistemas y aplicaciones informáticos. d) Los costes de mantenimiento de la aplicación informática. 3. La amortización de las aplicaciones informáticas se realizará sistemáticamente en el plazo de tiempo en que se utilicen, en la misma forma que los proyectos de desarrollo, sin que en ningún caso se supere el plazo de cinco años". De acuerdo con lo anterior, el elemento resultante de la adquisición o elaboración de una página WEB, debe cumplir los criterios anteriores para su registro contable como un activo. Mención especial requiere el conjunto de operaciones que se realizan en este tipo de activos a partir del momento en que están en condiciones de funcionamiento. Dado que se efectúan actividades con objeto de incorporar o mantener las citadas páginas WEB en sintonía con la tecnología, así como su adecuación a las necesidades que se ponen de manifiesto, es preciso referirse a ellas. Para calificar desde un punto de vista contable estas operaciones se considera que, dado que generalmente, se corresponden con modernizaciones o adecuaciones de la página WEB, se califican como un gasto del ejercicio. Sin perjuicio de lo anterior, si estas operaciones se pudieran identificar de forma específica e individualmente considerada, como ampliaciones o mejoras del citado activo, se deberán aplicar los criterios contenidos en la Resolución de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, en relación con las operaciones de ampliación y mejora».

Como valor amortizable se tomará el importe de la totalidad de los costes o gastos producidos como consecuencia de la adquisición de esos derechos. Para los cuatro contratos existentes al inicio del ejercicio, el valor amortizable vendrá dado por el precio de adquisición que luce en balance. Idéntico tratamiento tiene el contrato celebrado el 10 de julio de 2004, en el que el importe de adquisición, a tenor de lo establecido en la Norma de Valoración 5.ª de la adaptación del PGC a las sociedades anónimas deportivas, vendrá dado por el resultado de añadir a la cuantía a pagar a la entidad de donde proviene el jugador –6.000.000,00 de euros– todos los gastos necesarios para la adquisición del jugador –600.000,00 euros del coste de intermediación–. En definitiva, la base para el cálculo de la amortización ascenderá a 6.600.000,00 euros.

En cuanto al contrato celebrado el 7 de julio de 2004, en la medida en que no existe una cuenta de activo asociada al activo transmitido, no se puede aplicar la regla de la permuta. En este caso, el reflejo contable de la operación será el siguiente:

| | | |
|---------------------|--|---------------------|
| <i>1.000.000,00</i> | <i>Tesorería (57)</i> | |
| <i>300.000,00</i> | <i>Derechos de adquisición de jugadores (Roberto Largo) (2155)</i> | |
| <i>300.000,00</i> | <i>Derechos de adquisición de jugadores (Golardo) (2156)</i> | |
| | <i>a Beneficios procedentes del traspaso de jugadores (7760)</i> | <i>1.600.000,00</i> |
| _____ x _____ | | |

Este criterio también estaría avalado por el objetivo de imagen fiel. Aunque el valor de mercado de los dos futbolistas sea 1.600.000,00 euros, la sociedad sólo ha pagado 600.000,00 euros (a través de la entrega del otro jugador).

La Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991, sobre valoración del inmovilizado material, determina que en caso de que se adquiriera un elemento de esta naturaleza entregando como pago parcial otro inmovilizado material, se aplicarán las reglas previstas para la permuta, por lo que la empresa que recibe el inmovilizado deberá valorarlo por el valor neto contable del bien que se transmite más el importe monetario pagado, con el límite del valor de mercado. No obstante, esta norma es aplicable al club, en este caso, que paga la cantidad monetaria, pero nada se dice en relación con la empresa que, en la permuta, recibe la cantidad dineraria como parte del pago del precio que ha de recibir. Al respecto, sí existe una consulta del ICAC⁹ donde, en relación con el tratamiento contable de la «venta» de un inmovilizado cuando se recibe como contraprestación parcial otro inmovilizado, se señala que «la empresa que entrega un inmovilizado a cambio de otro más un importe monetario, deberá diferenciar la parte de la operación que supone una venta (contraprestación en tesorería) de la parte que se materializa en una permuta (bien recibido), debiéndose tener en cuenta a este respecto la proporción que cada una de estas retribuciones (tesorería y valor de mercado del

⁹ Consulta núm. 8 del BOICAC 40, de diciembre de 1999 (NFC010561).

bien recibido), respectivamente, supone sobre el total de la citada retribución. En tal sentido, por la parte de la operación que consista en una permuta deberá lucir el inmovilizado recibido en el activo del balance, por el valor neto contable de la parte del inmovilizado cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del bien recibido si éste fuera menor, otorgándole el tratamiento de permuta recogido en la Resolución de 30 de julio de 1991 de este Instituto, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, y que se considera aplicable con carácter general con independencia de la naturaleza de los activos permutados. Por su parte, por la parte de la operación que supusiera una venta, la diferencia entre el precio de venta y el valor neto contable de la parte del bien enajenada supondrá un resultado, positivo o negativo, que figurará como resultado procedente del inmovilizado».

También se plantea la cuestión de si dicha regla es aplicable al inmovilizado inmaterial. Aunque la Resolución del ICAC que desarrolla las reglas contables aplicables a dicho tipo de inmovilizado no regula esta cuestión, consideramos que sí resultan aplicables estas reglas también al inmovilizado inmaterial, pues se trata de la aplicación de los principios contables ¹⁰. Además, se ha de tener presente que no existe una cuenta de activo asociada al elemento que se transmite, ni ha existido nunca, por lo que difícilmente cabe hablar de permuta de un elemento del activo por otro, pues aunque el contrato celebrado sea el de permuta, al menos de forma parcial, no se relaciona con ningún elemento del activo de la entidad.

Teniendo en cuenta lo expuesto, para determinar el gasto por amortización de este inmovilizado inmaterial se procederá como sigue:

| Contrato | Precio de adquisición | Duración del contrato | Cuota de amortización (2004/2005) |
|---------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------------------|
| Luis Fijo | 3.143.755,90 | 4 temporadas | $3.143.755,90/4 = 785.938,96$ |
| Iker Camilla | 1.442.429,00 | 2,5 temporadas | $1.442.429,00/2,5 = 576.971,60$ |
| Saúl González | 1.923.224,30 | 2 temporadas | $1.923.224,30/2 = 961.612,15$ |
| David Verja | 4.664.282,50 | 3 temporadas | $4.664.282,50/3 = 1.554.760,83$ |
| Mauricio Ríos | 6.600.000,00 | 3 temporadas | $6.600.000,00/3 = 2.200.000,00$ |
| Roberto Largo | 300.000,00 | 2 temporadas | $300.000,00/2 = 150.000,00$ |
| Golaro | 300.000,00 | 2 temporadas | $300.000,00/2 = 150.000,00$ |
| Total | | | 6.379.283,54 |

¹⁰ En la norma primera de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, por la que se establecen normas de valoración del inmovilizado inmaterial, en relación con las formas de adquisición del inmovilizado inmaterial se dispone que «los criterios de valoración contenidos en la Resolución de 30 de julio de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la parte que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, se aplicarán a los elementos del inmovilizado inmaterial, sin perjuicio de lo dispuesto en esta Resolución».

e) Vehículo adquirido mediante contrato de arrendamiento financiero

El vehículo, que será cedido a un jugador de la plantilla, ha sido adquirido mediante un contrato de arrendamiento financiero y dado que las condiciones económicas del mismo permitían asegurar que, a su conclusión, se ejercitaría la opción de compra ¹¹, la sociedad ha contabilizado los derechos sobre el vehículo como un inmovilizado inmaterial que figurará por el valor al contado del bien objeto del contrato.

Para llevar a cabo la amortización del inmovilizado inmaterial representativo del derecho de uso del vehículo, se atenderá a la vida útil del bien objeto del contrato. En este caso, la vida útil del bien objeto del contrato de arrendamiento financiero se ha estimado en ocho años. Asimismo, se ha estimado un valor residual de 375 euros. En lo que respecta al valor amortizable, de acuerdo con la norma décima de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 sobre valoración del inmovilizado inmaterial, éste vendrá dado por el importe de la totalidad de los costes o gastos producidos como consecuencia de la adquisición o producción de los bienes del inmovilizado inmaterial, disminuyéndose en el valor residual estimado de los bienes o derechos a amortizar.

Teniendo en cuenta que el 50 por 100 del IVA que se devengará como consecuencia de la operación de arrendamiento financiero no tiene carácter deducible, hemos de plantearnos si dicho importe forma parte, o no, del valor amortizable. Al respecto, la norma octava, apartado 5, de la Resolución del ICAC antes citada establece que «el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las operaciones de arrendamiento financiero se contabilizará sólo en el importe devengado fiscalmente; por el resto no procederá incrementar la deuda con la entidad de crédito. Si los importes del Impuesto sobre el Valor Añadido devengados fiscalmente con posterioridad al registro del activo no son deducibles de acuerdo con la legislación del tributo, dichos importes se considerarán gastos del ejercicio en que se devenguen, no produciendo ningún ajuste en la valoración inicial del inmovilizado». Por tanto, la incorporación de la cuota soportada no deducible como mayor valor del inmovilizado dependerá de que se haya o no devengado a la fecha en que tiene lugar la celebración del contrato de arrendamiento financiero. Si atendemos a lo dispuesto en la LIVA, mientras que no se comprometa la opción de compra, la operación de arrendamiento financiero tiene la consideración de «prestación de servicios», con lo cual este impuesto se devengará cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. Por tanto, será en el momento de pago de las diferentes cuotas periódicas derivadas del contrato firmado cuando se registre la cuota soportada no deducible como un gasto del ejercicio, no incidiendo en la valoración inicial del inmovilizado inmaterial.

No obstante, si la empresa arrendataria comprometiese el ejercicio de la opción de compra, a tenor de lo dispuesto en la LIVA, el arrendamiento financiero tendría la consideración de «entrega de bienes», devengándose el IVA cuando el bien objeto del contrato se ponga a disposición de la

¹¹ De acuerdo con el apartado 4 de la norma octava de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, sobre valoración del inmovilizado inmaterial, se entenderá que por las condiciones económicas del contrato no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, entre otros, en los casos siguientes:

- Cuando, en el momento de firmar el contrato, el precio de la opción de compra sea menor que el valor residual que se estima tendrá el bien en la fecha en que se ejercite la opción de compra.
- Cuando el precio de la opción de compra en el momento de firmar el contrato sea insignificante o simbólico con relación al importe total del contrato de arrendamiento financiero.

empresa adquirente. En este supuesto, el IVA soportado no deducible formaría parte del precio de adquisición del bien pues, en aplicación de la Norma de Valoración 2.ª del PGC, «los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública». En consecuencia, el valor amortizable incluiría la cuota de IVA soportado no deducible, imputándose a resultados a lo largo de la vida útil del bien objeto del contrato.

En el supuesto que nos ocupa, «GALÁCTICOS FÚTBOL CLUB, S.A.D.» no ha comprometido la opción de compra y, por tanto, el IVA se devenga con posterioridad al registro del inmovilizado inmaterial. Por ello, en la fecha en que ha tenido lugar el pago de la primera cuota pactada en el contrato de arrendamiento financiero se ha registrado lo siguiente:

| | | |
|----------|---|----------|
| 6.700,00 | <i>Deudas a corto plazo con entidades de crédito (leasing) (5200)</i> | |
| 536,00 | <i>Hacienda Pública, IVA soportado (4720)</i> | |
| 536,00 | <i>Otros tributos (IVA no deducible) (6311)</i> | |
| | <i>a Banco e instituciones de crédito c/c vista, euros (5720)</i> | 7.772,00 |
| | x | |

De acuerdo con los razonamientos expuestos, la amortización de este inmovilizado inmaterial en el ejercicio 2004/2005 ascenderá a:

$$\begin{aligned} \text{Amortización del derecho de uso del vehículo (2004/2005)} &= \frac{24.375 - 375}{8} \times \frac{6}{12} = \\ &= \mathbf{1.500,00 \text{ euros}} \end{aligned}$$

Ahora bien, la circunstancia de que dicho vehículo vaya a ser cedido a un jugador de la plantilla para fines privados determina la existencia de una retribución en especie derivada de una relación laboral. Al respecto, debe señalarse que las retribuciones en especie devengadas por el personal de la empresa tendrán la consideración de gastos de personal en la cuenta de pérdidas y ganancias ¹².

¹² En este sentido se manifiesta el ICAC en la Consulta núm. 7 del BOICAC 48, de diciembre de 2001 (NFC015870). Concretamente, preguntado sobre el tratamiento contable aplicable a la adquisición de un vehículo destinado a ser cedido en uso al personal de una empresa para fines privados, responde que «la calificación contable de un vehículo adquirido para cederlo en uso al personal de una empresa, será la de un inmovilizado material, en tanto se trata de un elemento patrimonial destinado a su utilización duradera en la actividad de la empresa. De acuerdo con lo anterior, si el vehículo es cedido al trabajador para fines privados, se trataría de una retribución en especie derivada de una relación laboral, entendiéndose por aquella toda remuneración o prestación comprometida por el empresario a favor del trabajador y consistente en el pago a través de la entrega de bienes, la prestación de servicios o el reconocimiento de derechos distintos al dinero en efectivo. Así hay que señalar que las retribuciones en especie devengadas por el personal de una empresa tendrán la

En este caso concreto, dado que se trata de una cesión del uso del vehículo, se debería reflejar el correspondiente gasto de personal por el importe de la amortización del bien. Por tanto, el registro contable de la depreciación sistemática experimentada por el bien en el ejercicio 2004/2005 se llevará a cabo como sigue:

| | | |
|----------|--|----------|
| 1.500,00 | <i>Otros gastos sociales (6490)</i> | |
| | <i>a Amortización acumulada de derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (2816)</i> | 1.500,00 |
| | x | |

f) Máquina cortadora de césped adquirida mediante contrato de renting

La «S.A.D.» ha adquirido a comienzos del ejercicio 2004/2005 una máquina cortadora de césped mediante un contrato de *renting*. Como se ha analizado en un epígrafe precedente, al coincidir el período de alquiler con la vida útil del bien objeto del contrato, la operación ha de ser registrada aplicando las reglas dispuestas para los contratos de arrendamiento financiero en los que no existen dudas sobre el ejercicio de la opción de compra. Surge, por tanto, un inmovilizado inmaterial representativo del derecho de uso del bien, que deberá ser amortizado atendiendo a la vida útil del mismo.

Por tanto, teniendo en cuenta que la vida útil del bien objeto del contrato se ha estimado en cinco años y que la sociedad se ha decantado por la utilización del método lineal o de cuota constante, sin computar valor residual alguno, la amortización correspondiente al ejercicio 2004/2005 será:

$$\text{Amortización del derecho de uso de la máquina (2004/2005)} = \frac{5.800}{5} = 1.160,00 \text{ euros}$$

g) Inversiones realizadas en las instalaciones arrendadas por el Ayuntamiento

De acuerdo con el apartado k) de la Norma de Valoración 5.ª de la adaptación del PGC a las sociedades anónimas deportivas, se contabilizarán como *derechos sobre inversiones realizadas en terrenos o instalaciones cedidos* las inversiones realizadas por la entidad sobre terrenos o instala-

naturaleza contable de gasto, figurando en la partida de gastos de personal de la cuenta de pérdidas y ganancias formando parte integrante de los resultados de explotación; concretamente, se podrán registrar contablemente en la cuenta 649. "Otros gastos sociales" incluida en la segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad. En el caso concreto objeto de consulta, dado que se trata de una cesión del uso del vehículo, se debería reflejar el correspondiente gasto de personal por el importe de la amortización del vehículo, es decir, la depreciación sistemática experimentada por el bien en el ejercicio, sin que, en principio, opere el valor a imputar en términos fiscales, por lo que el gasto se valora en términos de depreciación contable, atendiendo al destino del vehículo».

ciones alquilados, obtenidos por concesiones administrativas o cualquier otro tipo de cesión contractual, cuando dichas inversiones no sean separables de los citados terrenos o instalaciones, siempre que aumenten su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil ¹³.

¹³ Con relación al reflejo contable de diferentes gastos realizados por una empresa en un inmueble arrendado, el ICAC en la Consulta núm. 3 del BOICAC 44 de diciembre de 2000 (NFC011806) señala que «la operación objeto de la consulta se refiere a los gastos efectuados por una empresa en obras, pintura, instalaciones telefónicas, mobiliario, ordenadores, programas informáticos, etc. para mejorar y adaptar, a la actividad propia, un inmueble arrendado. En primer lugar habrá que diferenciar por un lado los importes destinados a la adquisición de bienes que no se incorporan definitivamente al inmueble arrendado, y aquellos otros cuya naturaleza pone de manifiesto su incorporación al inmueble de una forma definitiva. De acuerdo con lo anterior, los primeros constituyen, en principio, elementos patrimoniales que se reflejarán contablemente, atendiendo a las normas generales existentes al respecto, recogidas en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, Plan General de Contabilidad y demás disposiciones de desarrollo, teniendo en cuenta lo indicado en la consulta número 4 del Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, n.º 13, de mayo de 1993. En relación con el segundo tipo, es decir, aquellos que se incorporan definitivamente al inmueble arrendado, su tratamiento contable fue tratado en la citada consulta, donde se indicaba con carácter general, que los gastos de acondicionamiento realizados en un inmueble arrendado, en el que la empresa ejerce su actividad, se deben considerar gastos del ejercicio, al amparo del principio de prudencia incluido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de considerarlos como "gastos de primer establecimiento" e imputarse a resultados sistemáticamente en un plazo no superior a cinco años, sin superar en ningún caso el plazo de arrendamiento, si se hubiesen producido con motivo del inicio de la actividad de la empresa o de una ampliación de su capacidad operativa. Sin embargo, la consecución del objetivo de la imagen fiel exige un análisis detallado de las posibles circunstancias que puedan darse en este tipo de operaciones. Para ello, es necesario traer a colación los criterios recogidos en otras normas contables que no participan del indicado en la consulta citada anteriormente, pero que sin embargo pueden ofrecer una visión más amplia y comprensiva de las distintas situaciones que se pueden plantear. Así, la adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades anónimas deportivas considera los bienes cedidos en uso, como elementos patrimoniales destinados a servir de forma duradera a la actividad de la entidad, en tanto en cuanto permiten desarrollar la actividad propia. En concreto, la letra j) de la norma de valoración 5.ª "Normas particulares sobre el inmovilizado inmaterial", incluida en la quinta parte de la adaptación citada, califica a los importes destinados a realizar "inversiones" sobre terrenos o instalaciones "alquilados, obtenidos por concesiones administrativas o cualquier otro tipo de cesión contractual", como activos inmateriales, de forma que su amortización se realizará atendiendo a la vida del contrato, o la del elemento patrimonial correspondiente si fuese menor. La extensión del criterio expuesto a otros casos (distintos de las Sociedades Anónimas Deportivas) sería posible siempre y cuando el fondo económico de la operación coincidiese. En este sentido, la base del criterio indicado consiste en que se dan una serie de circunstancias, que se pueden sintetizar en que las sociedades a las que se dirige la norma, por razón de la actividad desarrollada, están vinculadas desde un punto de vista racional económico al cumplimiento a término del contrato de arrendamiento. Debe pues analizarse si en caso de producirse este hecho, podría aplicarse con carácter general el criterio indicado. En este sentido hay que tener en cuenta que desde un punto de vista de racionalidad económica, una empresa "invertirá" en un inmueble arrendado siempre que mediante la utilización de estas "inversiones" obtenga ingresos suficientes para su recuperación, por lo que habrá que analizar si esto se produce en cada caso. Para ello, y con objeto de establecer, al menos, un aspecto básico a considerar, habrá que valorar si el volumen de inversiones realizadas por un arrendatario en un local arrendado y que quedan definitivamente incorporadas a aquél, son significativas desde un punto de vista cuantitativo y cualitativo respecto a la actividad de la empresa, de forma que, salvo un comportamiento antieconómico, dicho activo se debe recuperar mediante su utilización en el plazo de vida útil que económicamente corresponda; si esto es así, afecta a la calificación de la operación. En concreto, la inversión a que se ha hecho referencia debe calificarse como un activo inmaterial, logrando la adecuada correlación de los ingresos y gastos para obtener el resultado económico de la actividad, de forma que la amortización del indicado activo deberá realizarse en el período del contrato, o en el plazo de vida útil estimado del activo si éste fuera menor. A estos efectos, para considerar el plazo del contrato, deberá tenerse en consideración el tiempo en que se va a mantener a través de las sucesivas prórrogas. Una estimación racional de este período habrá de atender lógicamente a los mismos parámetros que se tienen en cuenta para considerar dicho activo, en particular deberá tenerse presente la vida útil de ese elemento patrimonial. Por último, en el caso de que en algún momento de la vida del contrato existiesen dudas sobre la ejecución a término del mismo, circunstancia que debe quedar claramente especificada en la memoria, se deberá dotar la correspondiente provisión para riesgos y gastos, por el importe estimado del valor neto contable de las inversiones no recuperables, de tal forma que a su finalización, la empresa haya imputado a su cuenta de resultados la totalidad de los gastos necesarios para el desarrollo de su actividad».

En cuanto a la amortización de estos bienes, la misma norma dispone que se efectuará en función de su vida útil o de la duración del contrato de cesión si éste fuese menor. No se plantea en dicha norma la posibilidad de prórroga del contrato de arrendamiento, pues en dicho caso, a efectos del cómputo de la duración del contrato, debería estimarse el plazo en el que se va a mantener el contrato a través de las sucesivas prórrogas ¹⁴.

De acuerdo con esa regla, «GALÁCTICOS FÚTBOL CLUB, S.A.D.» para amortizar este inmovilizado inmaterial deberá:

- Respecto al césped considerar un plazo de amortización de seis años, pues éste es el período de su vida útil.
- En cuanto a las obras en la secretaría de la «S.A.D.», deberán amortizarse atendiendo a la duración del contrato de alquiler porque es inferior a la vida útil del bien, estimada en cincuenta años.

En consecuencia, las cuotas de amortización correspondientes al ejercicio 2004/2005 de este elemento patrimonial ascenderán a:

$$\text{Amortización del césped (2004/2005)} = \frac{120.000}{6} = 20.000,00 \text{ euros}$$

$$\text{Amortización de las obras (2004/2005)} = \frac{36.000}{20} = 1.800,00 \text{ euros}$$

¹⁴ Esta circunstancia sí se ha previsto para las empresas pertenecientes al sector vitivinícola. Concretamente, en la Norma de Valoración 5.ª, relativa al inmovilizado inmaterial, de la adaptación del PGC a las empresas del sector vitivinícola (Orden del Ministerio de Economía de 11 de mayo de 2001, BOE núm. 129, de 30 de mayo), se establece que para la amortización de los derechos sobre inversiones realizadas en terrenos agrícolas «se efectuará en función de la duración del contrato de cesión, teniendo en cuenta el plazo en que se va a mantener el contrato de cesión a través de sucesivas prórrogas, o de la vida útil de las inversiones si ésta fuera menor. A efectos de la duración del contrato se deberá estimar el plazo en el que se va a mantener el contrato de cesión a través de sucesivas prórrogas. En caso de prórrogas o reducciones sobre el plazo inicialmente previsto, la amortización correspondiente al ejercicio en que se produce y los siguientes se deberá efectuar en función de la nueva duración, sin ajustar la amortización acumulada. Si existiesen dudas sobre la ejecución a término del contrato, circunstancia que debe quedar claramente especificada en la memoria, se deberá dotar una provisión para riesgos y gastos por el importe estimado del valor neto contable de las inversiones no recuperables, al preverse que no se ejecutará el plazo inicialmente estimado del contrato a que se ha hecho mención. La dotación a dicha provisión se efectuará de forma sistemática durante el período que reste desde que se conozcan las circunstancias que permitan prever que no se cumplirá el plazo fijado en el contrato. En la estimación del importe a provisionar, se tendrá en cuenta, en su caso, las posibles reparaciones a que se vea obligada a realizar la empresa con ocasión de la finalización del contrato».

Teniendo en cuenta los cálculos efectuados, el registro contable que se llevará a cabo a 30 de junio de 2005 referido a la depreciación sistemática experimentada por el inmovilizado inmaterial –a excepción del valor inmaterial derivado del contrato de arrendamiento financiero– será el siguiente:

| | | | |
|--------------|---|--------------|-----------|
| 1.232,20 | <i>Amortización de propiedad industrial (6811)</i> | | |
| 2.300,00 | <i>Amortización de derechos de traspaso (6812)</i> | | |
| 5.175,00 | <i>Amortización de aplicaciones informáticas (6813)</i> | | |
| 6.379.283,54 | <i>Amortización de derechos de adquisición de jugadores (6810)</i> | | |
| 1.160,00 | <i>Amortización de derechos sobre bienes en régimen de renting (6814)</i> | | |
| 21.800,00 | <i>Amortización de derechos sobre inversiones realizadas en terrenos o instalaciones cedidos (6815)</i> | | |
| | <i>a Amortización acumulada de propiedad industrial (2811)</i> | | 1.232,20 |
| | <i>a Amortización acumulada de derechos de traspaso de locales (2813)</i> | | 2.300,00 |
| | <i>a Amortización acumulada de aplicaciones informáticas (2814)</i> | | 5.175,00 |
| | <i>a Amortización acumulada de derechos de adquisición de jugadores (2815)</i> | 6.379.283,54 | |
| | <i>a Amortización acumulada de derechos sobre bienes en régimen de renting (2817)</i> | | 1.160,00 |
| | <i>a Amortización acumulada de derechos sobre inversiones realizadas en terrenos o instalaciones cedidos (2818)</i> | | 21.800,00 |
| | | | x |

1.4.3. Amortización del inmovilizado material.

De acuerdo con la información facilitada, las cuotas de amortización correspondientes al ejercicio 2004/2005 para los elementos que integran el inmovilizado material se determinarán como sigue:

a) Instalaciones técnicas

Este elemento, adquirido el 1 de julio de 2000, viene amortizándose linealmente atendiendo a una vida útil y un valor residual estimados, respectivamente, de diez años y 3.700,00 euros. En consecuencia, el gasto por amortización correspondiente al ejercicio ascenderá a:

$$\begin{aligned} \text{Amortización de instalaciones técnicas (2004/2005)} &= \frac{401.800,50 - 3.700}{10} = \\ &= 39.810,05 \text{ euros} \end{aligned}$$

b) Maquinaria

Los elementos de transporte interno fueron adquiridos el 1 de enero de 2004, amortizándose linealmente de acuerdo con una vida útil estimada de diez años y un valor residual nulo. Por tanto, la cuota de amortización correspondiente a esta temporada se determinará como sigue:

$$\text{Amortización de maquinaria (2004/2005)} = \frac{59.450}{10} = 5.945,00 \text{ euros}$$

c) Otras construcciones deportivas

Este elemento ha pasado a formar parte del patrimonio de la «S.A.D.» el 1 de enero de 2005, ascendiendo su coste de adquisición a 803.470,00 euros. La sociedad ha decidido que el método más adecuado para reflejar la depreciación de este activo es el lineal, considerando una vida útil estimada de seis años y un valor residual de 60.000,00 euros, que corresponde con el valor del solar sobre el que se asienta esta instalación deportiva. Teniendo en cuenta que este bien sólo ha estado en funcionamiento durante seis meses en la temporada 2004/2005, la cuota de amortización se calculará de la siguiente forma:

$$\begin{aligned} \text{Amortización de otras construcciones deportivas (2004/2005)} &= \\ &= \frac{803.470 - 60.000}{6} \times \frac{1}{2} = 61.955,83 \text{ euros} \end{aligned}$$

d) Mobiliario y material deportivo

El mobiliario y material deportivo, adquiridos el 1 de julio de 1999, se están amortizando linealmente de acuerdo con una vida útil y un valor residual estimados de diez años y 5.000,00, respectivamente. Por tanto, la cuota de amortización correspondiente al ejercicio 2004/2005 ascenderá a:

$$\begin{aligned} \text{Amortización de mobiliario y material deportivo (2004/2005)} &= \frac{195.400 - 5.000}{10} = \\ &= 19.040,00 \text{ euros} \end{aligned}$$

e) Equipos para procesos de información

Este activo ha sido adquirido por la sociedad a comienzos de la temporada 2004/2005. Para el cálculo de la depreciación por el uso y la obsolescencia que pudiera afectarle, la «S.A.D.» se ha decantado por el método de amortización lineal considerando una vida útil estimada de cinco años y sin computar valor residual alguno. En consecuencia, la cuota de amortización correspondiente al ejercicio ascenderá a:

$$\begin{aligned} \text{Amortización de equipos para procesos de información (2004/2005)} &= \frac{61.450}{5} = \\ &= 12.290,00 \text{ euros} \end{aligned}$$

f) Elementos de transporte

La sociedad adquirió con fecha 1 de octubre de 2004 unos turismos por un total de 15.600,00 euros. Para la determinación de la cuota de amortización anual, la «S.A.D.» ha decidido aplicar el método lineal o de cuota constante atendiendo a una vida útil estimada de diez años y sin computar valor residual alguno. Por tanto, el gasto correspondiente a este ejercicio, teniendo en cuenta que este activo sólo ha estado en funcionamiento durante nueve meses, se determinará como sigue:

$$\begin{aligned} \text{Amortización de elementos de transporte (2004/2005)} &= \frac{120.000}{6} \times \\ &\times \frac{9}{12} = 1.170,00 \text{ euros} \end{aligned}$$

g) Otro inmovilizado material

Los útiles de los campos de fútbol fueron adquiridos a comienzos de la temporada 2000/2001. Este elemento se viene amortizando linealmente, de acuerdo con una vida útil estimada de ocho años y un valor residual nulo. En consecuencia, la cuota de amortización correspondiente al ejercicio 2004/2005 ascenderá a:

$$\text{Amortización de otro inmovilizado material (2004/2005)} = \frac{765.850}{8} = 95.731,25 \text{ euros}$$

Una vez que se han determinado las diferentes cuotas de amortización de los elementos integrantes del inmovilizado material de la «S.A.D.», procede su contabilización, lo cual se llevará a cabo de la siguiente forma:

39.810,05 *Amortización de instalaciones técnicas (6820)*
5.945,00 *Amortización de maquinaria (6821)*

| | | |
|---------------|--|-----------|
| 61.955,83 | <i>Amortización de otras construcciones deportivas (6822)</i> | |
| 19.040,00 | <i>Amortización de mobiliario y material deportivo (6823)</i> | |
| 12.290,00 | <i>Amortización de equipos para procesos de información (6824)</i> | |
| 1.170,00 | <i>Amortización de elementos de transporte (6825)</i> | |
| 95.731,25 | <i>Amortización de otro inmovilizado material (6826)</i> | |
| | <i>a Amortización acumulada de instalaciones técnicas (2822)</i> | 39.810,05 |
| | <i>a Amortización acumulada de maquinaria (2823)</i> | 5.945,00 |
| | <i>a Amortización acumulada de otras construcciones deportivas (2824)</i> | 61.955,83 |
| | <i>a Amortización acumulada de mobiliario y material deportivo (2826)</i> | 19.040,00 |
| | <i>a Amortización acumulada de equipos para procesos de información (2827)</i> | 12.290,00 |
| | <i>a Amortización acumulada de elementos de transporte (2828)</i> | 1.170,00 |
| | <i>a Amortización acumulada de otro inmovilizado material (2829)</i> | 95.731,25 |
| ----- x ----- | | |

1.5. Adecuación de los saldos de todas las cuentas a los valores atribuidos según el inventario.

Como se ha comentado, la información de partida para llevar a cabo el proceso de regularización consiste en un balance de sumas y saldos elaborado antes del inicio de este proceso y en un inventario extracontable confeccionado a la misma fecha. La comparación de ambos documentos mostrará la situación de cada elemento patrimonial según las anotaciones registradas y de acuerdo con su valor real, respectivamente. Así, en el caso de que existan divergencias entre el valor contabilizado y el valor real de algún elemento patrimonial, en esta fase del proceso de regularización se procederá a ajustar la partida representativa del elemento en cuestión.

Entre las causas que pueden originar esas discrepancias destacaremos, por ser las más habituales, las siguientes:

- a) La omisión involuntaria de operaciones.
- b) Las diferencias de arqueo.
- c) El tratamiento contable de las existencias.
- d) La detección de pérdidas potenciales o reversibles.

En el caso que nos ocupa, deberán practicarse ajustes en los elementos patrimoniales como consecuencia de las dos últimas causas, esto es, el tratamiento contable de las existencias y la detección de pérdidas potenciales o reversibles.

1.5.1. Tratamiento contable de las existencias.

De acuerdo con el procedimiento especulativo de registro de las existencias previsto en el PGC, las cuentas de existencias, a lo largo de todo el proceso contable, sólo se usan al comienzo del ejercicio para registrar el valor de las existencias iniciales. En consecuencia, al cierre del ejercicio esas cuentas figurarán en el balance de sumas y saldos confeccionado antes del proceso de regularización por dicha valoración, cuando en el almacén, seguramente, habrá variado la composición y el valor de las existencias. Será necesario, por tanto, ajustar en esta fase del proceso de regularización el saldo de esas cuentas de existencias para que sean el fiel reflejo de las existencias en poder de la empresa al cierre del ejercicio, lo que permitirá además conocer el resultado obtenido en el ejercicio derivado de las ventas de mercancías.

El paso previo a ese ajuste será la valoración de las mercancías que existen en el almacén al cierre del ejercicio puestas de manifiesto a través del recuento físico efectuado. Esta cuantificación no presenta problema alguno cuando se trate de bienes cuyo precio de adquisición o coste de producción se pueda identificar de modo individualizado. Sin embargo, si son mercancías en las que no resulta posible identificar el coste de cada una de ellas pues son físicamente iguales y se han comprado a distintos precios, hay que recurrir a la aplicación de un método para determinar el valor de las salidas de almacén y, por diferencia respecto de las entradas valoradas a precios de coste, conocer la valoración de las existencias finales. Al respecto, el PGC, en el apartado 4 de la Norma de Valoración 13.ª, establece que «cuando se trate de bienes cuyo precio de adquisición o coste de producción no sea identificable de modo individualizado, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. Los métodos FIFO, LIFO u otro análogo son aceptables y pueden adoptarse, si la empresa los considera más convenientes para su gestión».

a) *Material deportivo*

«GALÁCTICOS FÚTBOL CLUB, S.A.D.» emplea el método del precio medio ponderado para valorar las salidas y, en consecuencia, las existencias finales de los bienes catalogados como material deportivo. Este método se caracteriza por que el valor de salida de las existencias en un

momento concreto estará formado por la media ponderada de los precios de las entradas. Así, cada vez que tenga lugar una entrada cuyo precio medio difiera del precio medio en ese momento, deberá calcularse un nuevo precio medio que será el que se aplique a las salidas de existencias que se produzcan durante el período comprendido entre la fecha en que se ha calculado el nuevo precio medio y la fecha en que tenga lugar otra entrada que altere el precio medio ponderado, quedando las existencias finales valoradas según el último precio medio ponderado calculado.

La aplicación de este método de valoración al caso que nos ocupa, teniendo en cuenta las existencias iniciales, las compras y los consumos del ejercicio 2004/2005, se llevará a cabo como sigue:

| Fecha | Entradas | | | Salidas | | | Existencias | | |
|----------|----------|--------|------------|---------|---------|------------|-------------|----------------|------------------|
| | Unids. | Precio | Importe | Unids. | Precio | Importe | Unids. | Precio | Importe |
| 01-07-04 | | | | | | | 200 | 98,640 | 19.728,00 |
| 16-08-04 | 1.000 | 102,45 | 102.450,00 | | | | 1.200 | 101,815 | 122.178,00 |
| 01-09-04 | | | | 300 | 101,815 | 30.544,50 | 900 | 101,815 | 91.633,50 |
| 01-12-04 | | | | 700 | 101,815 | 71.270,50 | 200 | 101,815 | 20.363,00 |
| 15-01-04 | 3.000 | 101,25 | 303.750,00 | | | | 3.200 | 101,285 | 324.113,00 |
| 15-03-04 | | | | 2.500 | 101,285 | 253.212,50 | 700 | 101,285 | 70.900,50 |
| 01-04-05 | 1.200 | 110,04 | 132.048,00 | | | | 1.900 | 106,815 | 202.948,50 |
| 01-05-05 | | | | 1.200 | 106,815 | 128.178,00 | 700 | 106,815 | 74.770,50 |

Los precios medios ponderados calculados, después de cada operación de compra, han sido calculados como sigue:

$$\text{Precio medio ponderado (16-08-2004)} = \frac{(200 \times 98,64) + (1.000 \times 102,45)}{1.200} = 101,815 \text{ euros}$$

$$\text{Precio medio ponderado (15-01-2005)} = \frac{(200 \times 101,815) + (3.000 \times 101,25)}{3.200} = 101,285 \text{ euros}$$

$$\text{Precio medio ponderado (01-04-2005)} = \frac{(700 \times 101,285) + (1.200 \times 110,04)}{1.900} = 106,815 \text{ euros}$$

En consecuencia, las 700 unidades existentes en el almacén al cierre del ejercicio se valorarán, según el método del precio medio ponderado, por un total de 74.770,50 euros.

La adecuación del saldo de las cuentas representativas de las existencias al inventario extracontable, de acuerdo con los cálculos realizados, se llevará a cabo como sigue:

- Por la eliminación de las existencias iniciales:

| | | | |
|-----------|---|---|---------------------------|
| 19.728,00 | Variación de existencias de material deportivo (6100) | | |
| | | a | Material deportivo (3000) |
| | | | 19.728,00 |
| _____ | | x | _____ |

- Por la incorporación de las existencias finales:

| | | | |
|-----------|---------------------------|---|---|
| 74.770,50 | Material deportivo (3000) | | |
| | | a | Variación de existencias de material deportivo (6100) |
| | | | 74.770,50 |
| _____ | | x | _____ |

b) Medicamentos y material sanitario de consumo

La sociedad viene aplicando el método FIFO para la valoración de los medicamentos y material sanitario de consumo. Según el método FIFO (primera entrada, primera salida) los valores de salida se asignan según la secuencia de los precios de entrada. Así, iniciado el ejercicio, a la primera venta se le atribuye el precio de entrada de la existencia más antigua hasta que la misma se agote y así sucesivamente. Por tanto, las mercancías existentes al cierre del ejercicio en el almacén se valorarán de acuerdo con los precios de las últimas entradas, es decir, a los valores más próximos a los actuales.

Teniendo en cuenta los movimientos de estas existencias durante la temporada 2004/2005, la valoración de las existencias finales se determinará como sigue:

| Fecha | Entradas | | | Salidas | | | Existencias | | |
|----------|----------|--------|-----------|---------|--------|-----------|-------------|--------|-----------|
| | Unids. | Precio | Importe | Unids. | Precio | Importe | Unids. | Precio | Importe |
| 01-07-04 | | | | | | | 70 | 44,86 | 3.140,20 |
| 01-09-04 | 350 | 45,00 | 15.750,00 | | | | 70 | 44,86 | 3.140,20 |
| | | | | | | | 350 | 45,00 | 15.750,00 |
| | | | | | | | 420 | | 18.890,20 |
| 30-09-04 | | | | 70 | 44,86 | 3.140,20 | 120 | 45,00 | 5.400,00 |
| | | | | 230 | 45,00 | 10.350,00 | | | |
| | | | | 300 | | 13.490,20 | | | |
| 15-12-04 | | | | 70 | 45,00 | 3.150,00 | 50 | 45,00 | 2.250,00 |
| | | | | | | | | | .../... |

| | | | | | | | | | |
|----------|-----|-------|-----------|-----|-------|-----------|-----------|--------------|-----------------|
| .../... | | | | | | | | | |
| 01-01-05 | 300 | 42,00 | 12.600,00 | | | | 50 | 45,00 | 2.250,00 |
| | | | | | | | 300 | 42,00 | 12.600,00 |
| | | | | | | | 350 | | 14.850,00 |
| 15-03-05 | | | | 50 | 45,00 | 2.250,00 | 80 | 42,00 | 3.360,00 |
| | | | | 220 | 42,00 | 9.240,00 | | | |
| | | | | 270 | | 11.490,00 | | | |
| 01-05-05 | 150 | 43,00 | 6.450,00 | | | | 80 | 42,00 | 3.360,00 |
| | | | | | | | 150 | 43,00 | 6.450,00 |
| | | | | | | | 230 | | 9.810,00 |
| 31-05-05 | | | | 80 | 42,00 | 3.360,00 | 60 | 43,00 | 2.580,00 |
| | | | | 90 | 43,00 | 3.870,00 | | | |
| | | | | 170 | | 7.230,00 | | | |

En consecuencia, las 60 unidades existentes en el almacén al cierre del ejercicio se valorarán, según el método FIFO, por un total de 2.580,00 euros.

La adecuación del saldo de las cuentas representativas de las existencias al inventario extra-contable, de acuerdo con los cálculos realizados, se llevará a cabo como sigue:

- Por la eliminación de las existencias iniciales:

| | | |
|----------|---|----------|
| 3.140,20 | Variación de existencias de medicamentos y material sanitario de consumo (6110) | |
| | a Medicamentos y material sanitario de consumo (3130) | 3.140,20 |
| _____ | x _____ | |

- Por la incorporación de las existencias finales:

| | | |
|----------|---|----------|
| 2.580,00 | Medicamentos y material sanitario de consumo (3130) | |
| | a Variación de existencias de medicamentos y material sanitario de consumo (6110) | 2.580,00 |
| _____ | x _____ | |

c) *Material de propaganda y comercialización*

La valoración de las existencias finales de material de propaganda y comercialización se viene realizando aplicando el método LIFO (última entrada, primera salida), según el cual, para asignar valores a las salidas del almacén, se partirá de los precios correspondientes a las últimas entradas cronológicamente anteriores a dichas salidas. Por tanto, mediante la aplicación de este método las existencias finales se valorarán según los precios de las entradas más antiguas.

De acuerdo con la información facilitada respecto de los movimientos habidos en el ejercicio 2004/2005 para esta categoría de bienes, la valoración de las existencias finales se realizará como sigue:

| Fecha | Entradas | | | Salidas | | | Existencias | | |
|----------|----------|--------|------------|---------|--------|------------|--------------|--------|------------------|
| | Unids. | Precio | Importe | Unids. | Precio | Importe | Unids. | Precio | Importe |
| 01-07-04 | | | | | | | 1.000 | 12,02 | 12.020,00 |
| 01-08-04 | 10.000 | 13,45 | 134.500,00 | | | | 1.000 | 12,02 | 12.020,00 |
| | | | | | | | 10.000 | 13,45 | 134.500,00 |
| | | | | | | | 11.000 | | 146.520,00 |
| 01-09-04 | | | | 2.000 | 13,45 | 26.900,00 | 1.000 | 12,02 | 12.020,00 |
| | | | | | | | 8.000 | 13,45 | 107.600,00 |
| | | | | | | | 9.000 | | 119.620,00 |
| 31-12-04 | | | | 7.500 | 13,45 | 100.875,00 | 1.000 | 12,02 | 12.020,00 |
| | | | | | | | 500 | 13,45 | 6.725,00 |
| | | | | | | | 1.500 | | 18.745,00 |
| 25-01-05 | | | | 500 | 13,45 | 6.725,00 | 400 | 12,02 | 4.808,00 |
| | | | | 600 | 12,02 | 7.212,00 | | | |
| | | | | 1.100 | | 13.937,00 | | | |
| 31-01-05 | | | | 100 | 12,02 | 1.202,00 | 300 | 12,02 | 3.606,00 |
| 01-02-05 | 8.000 | 15,00 | 120.000,00 | | | | 300 | 12,02 | 3.606,00 |
| | | | | | | | 8.000 | 15,00 | 120.000,00 |
| | | | | | | | 8.300 | | 123.606,00 |
| 15-03-05 | | | | 5.000 | 15,00 | 75.000,00 | 300 | 12,02 | 3.606,00 |
| | | | | | | | 3.000 | 15,00 | 45.000,00 |
| | | | | | | | 3.300 | | 48.606,00 |
| 01-04-05 | | | | 3.000 | 0,70 | 2.100,00 | 300 | 12,02 | 3.606,00 |
| | | | | | | | 3.000 | 14,30 | 42.900,00 |
| | | | | | | | 3.300 | | 46.506,00 |
| 30-06-05 | | | | 500 | 14,30 | 7.150,00 | 300 | 12,02 | 3.606,00 |
| | | | | | | | 2.500 | 14,30 | 35.750,00 |
| | | | | | | | 2.800 | | 39.356,00 |

En relación con el contenido de la tabla anterior, hemos de destacar la repercusión que tiene en la valoración de las existencias finales la obtención por parte de la sociedad de un *rappel*. De acuerdo con lo dispuesto en la norma undécima de la Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, los *rappels* por compras, es decir, descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos se imputarán directamente como menor valor de las existencias que los causaron; si una parte de esas existencias no se pudiera identificar, los *rappels* se imputarán como menor valor de las existencias identificadas en proporción al descuento que les sea imputable; el resto de los *rappels* por compras no afectarán al valor de las existencias; en todo caso se registrarán como un ingreso del ejercicio en que se devenguen de acuerdo con su naturaleza.

Teniendo en cuenta esa disposición, dado que el *rappel* afectaba a las existencias adquiridas a lo largo de la temporada 2004/2005 y de éstas, en la fecha de obtención del descuento, sólo restan en almacén, según el criterio de valoración que la entidad viene aplicando, 3.000 unidades, la imputación de dicho descuento se practicará tan sólo sobre dichas existencias; de ahí que se haya disminuido la valoración de dichos bienes en 0,70 euros por unidad.

De acuerdo con los cálculos efectuados, las 2.800 unidades existentes en el almacén al cierre del ejercicio se valorarán, según el método LIFO, por un total de 39.356,00 euros.

La adecuación del saldo de las cuentas representativas de las existencias al inventario extracontable, de acuerdo con los cálculos realizados, se llevará a cabo como sigue:

- Por la eliminación de las existencias iniciales:

| | | | |
|-----------|---|---|-----------|
| 12.020,00 | <i>Variación de existencias de material de propaganda y comercialización (6120)</i> | | |
| | a | <i>Material de propaganda y comercialización (3250)</i> | 12.020,00 |
| | x | | |

- Por la incorporación de las existencias finales:

| | | | |
|-----------|---|---|-----------|
| 39.356,00 | <i>Material de propaganda y comercialización (3250)</i> | | |
| | a | <i>Variación de existencias de material de propaganda y comercialización (6120)</i> | 39.356,00 |
| | x | | |

d) *Repuestos*

De acuerdo con la Norma de Valoración 13.ª de la adaptación sectorial del PGC a las sociedades anónimas deportivas, en casos excepcionales se podrán valorar ciertas materias primas y consumibles por una cantidad y valor fijos, cuando cumplan las siguientes condiciones:

- Que se renueven constantemente.
- Que su valor global y composición no varíen sensiblemente.
- Que dicho valor global sea de importancia secundaria para la entidad.

«GALÁCTICOS FÚTBOL CLUB, S.A.D.» viene aplicando este sistema de valoración para las existencias catalogadas como repuestos. Concretamente, cuantifica las existencias finales en un 7 por 100 del importe de las compras realizadas a lo largo del ejercicio. Teniendo en cuenta que las adquisiciones de repuestos durante la temporada 2004/2005 han ascendido a 19.370,00 euros, la valoración de las existencias finales será de 1.355,90 euros ($19.370 \times 0,07$).

De esta forma, la adecuación del saldo de las cuentas representativas de las existencias, de acuerdo con los cálculos realizados, se llevará a cabo como sigue:

- Por la eliminación de las existencias iniciales:

| | | | |
|----------|--|---|-------------------------|
| 2.120,00 | <i>Variación de existencias de otros aprovisionamientos (6130)</i> | | |
| | | a | <i>Repuestos (3310)</i> |
| | | | 2.120,00 |
| _____ | | x | _____ |

- Por la incorporación de las existencias finales:

| | | | |
|----------|-------------------------|---|--|
| 1.355,90 | <i>Repuestos (3310)</i> | | |
| | | a | <i>Variación de existencias de otros aprovisionamientos (6130)</i> |
| | | | 1.355,90 |
| _____ | | x | _____ |

1.5.2. Detección de pérdidas potenciales o reversibles.

En esta fase del proceso de regularización será necesario tener en cuenta las pérdidas de carácter reversible que afectan a los elementos patrimoniales y que han sido puestas de manifiesto en el inventario extracontable pues, como establece el principio de prudencia contenido en la primera parte

del PGC, «los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas; a estos efectos se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles». El mecanismo contable que se emplea para registrar las correcciones por pérdidas reversibles son las denominadas provisiones de activo.

Estas provisiones, a diferencia de las provisiones de pasivo, se caracterizan por constituir modificaciones del valor contable de los activos al valor inferior que corresponda en la fecha de cierre del ejercicio y, en consecuencia, tienen carácter transitorio mientras dure la situación provisional pues desaparecerán si las condiciones que la motivaron dejasen de existir. El importe de esta pérdida potencial de los elementos de activo se inscribirá como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

a) Provisión por depreciación de valores negociables

La corrección valorativa que, en su caso, debe practicarse en el caso de valores de renta fija con cupón corrido, esto es, con intereses devengados y no vencidos al cierre del ejercicio, de acuerdo con la Norma de Valoración 8.ª 2 del PGC, se determinará comparando el valor de mercado de los valores de renta fija con la suma del precio de adquisición de los títulos y de los intereses devengados y no vencidos a la fecha de cierre del ejercicio que estarán registrados en el activo.

Como se ha analizado en el epígrafe 1.1.1., relativo a cobros diferidos, los intereses devengados y no vencidos a 30 de junio de 2005 de las obligaciones de «TELENOW, S.A.» ascienden a 2.500,00 euros. Estos intereses correspondientes al ejercicio 2004/2005 se percibirán el día 1 de septiembre de 2005. Por tanto, la suma del precio de adquisición de las obligaciones –71.500,00 euros– y de los intereses devengados y no vencidos, registrados estos últimos en el activo, importará 74.000,00 euros.

Respecto al valor de mercado, teniendo en cuenta que la cotización del día de cierre del ejercicio –115 por 100– es inferior a la media del último trimestre –120 por 100–, se tomará la primera, con lo cual el valor de mercado ascenderá a 69.000,00 euros (100 x 600 x 1,15). Y, dado que este último es inferior a la suma anterior, se deberá dotar una provisión por depreciación de estos valores de renta fija por un importe de 5.000,00 euros (74.000 – 69.000). No obstante, como ya existía una provisión dotada al cierre del ejercicio anterior, por una cuantía de 3.200,00 euros, la corrección valorativa a realizar al cierre de la temporada actual ascenderá a 1.800,00 euros, registrándose como sigue:

| | | | | |
|-----------------|---|----------|---|-----------------|
| <i>1.800,00</i> | <i>Dotación a la provisión para valores de renta fija a largo plazo de otras entidades (6968)</i> | <i>a</i> | <i>Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo (2970)</i> | <i>1.800,00</i> |
| | | x | | |

El mismo procedimiento se realizará respecto de las obligaciones de «MARKETING DEPORTIVO, S.A.». El precio de adquisición de estos títulos, como se refleja en el balance antes de la regularización, ascendió a 146.643,75 euros, dado que en la fecha de adquisición de los valores –1 de septiembre de 2004– se habían devengado intereses desde 1 de junio de ese año:

| Concepto | Importe |
|---|---|
| Cuantía satisfecha | $1.500 \times 90 \times 1,1 = 148.500$ |
| Intereses devengados a 01-09-2004 | $1.500 \times 90 \times 0,055 \times 3/12 = 1.856,25$ |
| Precio de adquisición | $148.500 - 1.856,25 = 146.643,75$ |

Los intereses explícitos devengados y no vencidos en el momento de la compra, de acuerdo con lo establecido en la Norma de Valoración 8.ª 1 del PGC, no formarán parte del precio de adquisición, siendo registrados de forma independiente, atendiendo a su vencimiento.

Por otra parte, como se ha puesto de manifiesto en el epígrafe 1.1.1., los intereses correspondientes a estas obligaciones que se han devengado a 30 de junio de 2005 ascienden a 618,75 euros, que han sido contabilizados en la oportuna cuenta de activo.

A efectos de la corrección valorativa que deberá practicarse, en su caso, al cierre del ejercicio 2004/2005, se comparará la suma del precio de adquisición de los títulos y de los intereses devengados y no vencidos a 30 de junio de 2005 con el valor de mercado de los referidos valores. Teniendo en cuenta que la menor cotización que afecta a estas obligaciones al cierre es del 112 por 100, el valor de mercado será de 151.200,00 euros ($1.500 \times 90 \times 1,12$), importe que resulta superior a la suma anterior –147.262,50 euros–. En consecuencia, no procede dotar provisión por depreciación alguna en relación con estas inversiones financieras.

b) Provisión por depreciación de existencias

La Norma de Valoración 13.ª de la adaptación del PGC a las sociedades anónimas deportivas, relativa a las existencias, dispone que cuando el valor de mercado de un bien o cualquier otro valor que le corresponda sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, procederá efectuar correcciones valorativas, dotando a tal efecto la pertinente provisión, cuando la depreciación sea reversible. A estos efectos, se entenderá por valor de mercado:

- Para las materias primas, su precio de reposición o el valor neto de realización si fuera menor.
- Para las mercaderías y los productos terminados, su valor de realización, deducidos los gastos de comercialización que correspondan.
- Para los productos en curso, el valor de realización de los productos terminados correspondientes, deducidos la totalidad de costes de fabricación pendientes de incurrir y los gastos de comercialización.

La regla general de dotar provisión cuando el valor de mercado sea inferior al precio de adquisición o coste de producción de las existencias tiene una excepción cuando se trata de bienes que hubiesen sido objeto de un contrato de venta en firme, salvo que el precio estipulado no cubra, como mínimo, el precio de adquisición o coste de producción de los mismos, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

De acuerdo con los datos facilitados, «GALÁCTICOS FÚTBOL CLUB, S.A.D.» deberá llevar a cabo correcciones valorativas sobre las siguientes categorías de existencias:

- Material deportivo.
- Material de propaganda y comercialización.

En relación con el material deportivo, la sociedad ha estimado que el valor que alcanzarían en el mercado las existencias al cierre del ejercicio es de 53.500,00 euros. Teniendo en cuenta que la valoración de esas existencias es de 74.770,50 euros, procederá efectuar una corrección valorativa dotando una provisión por depreciación de dichos bienes por la pérdida reversible estimada, esto es, 21.270,50 euros (74.770,50 – 53.500,00). Dicha provisión se dotará como sigue:

| | | | |
|--|---|--|------------------|
| <i>21.270,50 Dotación a la provisión de existencias (6930)</i> | | <i>a Provisión por depreciación de material deportivo (3900)</i> | <i>21.270,50</i> |
| | x | | |

Ahora bien, de la lectura del balance de comprobación antes de la regularización se deduce que la sociedad dotó al cierre del ejercicio 2003/2004 una provisión por depreciación de este tipo de existencias por un total de 6.420,00 euros. De acuerdo con el funcionamiento previsto en el PGC para las provisiones por depreciación de existencias, procederá anular la provisión dotada en ese ejercicio anterior, lo que se realizará de la siguiente forma:

| | | | |
|---|---|---|-----------------|
| <i>6.420,00 Provisión por depreciación de material deportivo (3900)</i> | | <i>a Provisión de existencias aplicada (7930)</i> | <i>6.420,00</i> |
| | x | | |

En cuanto al material de propaganda y comercialización, el valor de mercado de las existencias al cierre del ejercicio se estima en 27.580,00 euros, mientras que dichos bienes figuran valorados en contabilidad por 39.356,00 euros. Luego, sería necesario dotar una provisión por la pérdida

reversible estimada, es decir, por 11.776,00 euros. No obstante, la sociedad ha firmado un contrato de venta en firme de parte de las existencias que restan en almacén, estipulándose un precio de venta unitario –30,00 euros– que cubre sobradamente el precio de adquisición de dichos bienes y los costes pendientes de incurrir para la ejecución de dicho contrato. En consecuencia, esas existencias no serán objeto de corrección valorativa.

Para determinar la cuantía de la pérdida reversible que afecta a las otras unidades no incluidas en el contrato de venta en firme, realizaremos el siguiente cálculo:

$$\begin{aligned} \text{Valor unitario de mercado del material de propaganda y comercialización} &= \\ &= \frac{27.580}{2.800} = 9,85 \text{ euros} \end{aligned}$$

Aplicando el método LIFO que es el que utiliza la sociedad para valorar las existencias, las 2.000 unidades que deben ser entregadas el 15 de julio de 2005 se valorarán a un precio unitario de 14,30 euros. Así, las existencias que quedarían en el almacén estarían valoradas como sigue: 300 unidades a 12,02 euros/unidad y 500 unidades a 14,30 euros/unidad. Por tanto, las existencias no incluidas en el contrato de venta en firme ascienden a 10.756,00 euros. Dado que el valor unitario en el mercado de esas existencias es de 9,85 euros, la valoración que alcanzarían las 800 unidades en el mercado será de 7.880,00 euros. Luego, la corrección valorativa que deberá practicarse, dotando la oportuna provisión, será de 2.876,00 euros, registrándose como sigue:

| | | |
|----------|---|----------|
| 2.876,00 | <i>Dotación a la provisión de existencias (6930)</i> | |
| | <i>a Provisión por depreciación de material de propaganda y comercialización (3920)</i> | 2.876,00 |
| | x | |

c) Provisión para insolvencias

En cumplimiento del principio de prudencia, la apreciación de posibles disminuciones en la capacidad de pago de los deudores, o las reducciones de su solvencia, deberán registrarse contablemente desde el momento en que la empresa tenga conocimiento de tales circunstancias. Por esta razón, la Norma de Valoración 12.ª de la adaptación del PGC a las sociedades anónimas deportivas establece que «deberán practicarse las correcciones valorativas que procedan, dotándose, en su caso, las correspondientes provisiones en función del riesgo que presenten las posibles insolvencias con respecto al cobro de los activos de que se trate».

De acuerdo con los datos facilitados, la «S.A.D.» habrá de dotar provisión para insolvencias como consecuencia de dos operaciones diferentes, a saber:

- La sociedad, con fecha 7 de julio de 2004, traspasó un futbolista de la plantilla. Como contraprestación recibió los derechos federativos de los jugadores –Roberto Largo y Golardo– más 1.000.000,00 de euros pagadero en dos plazos de igual cuantía el 31 de enero y el 31 de diciembre de 2005.

Al vencimiento del primer plazo, la «S.A.D.» no ha cobrado el importe acordado. Dado que esta circunstancia se mantiene al cierre del ejercicio, dota una provisión para insolvencias por dicho importe –500.000,00 euros– que se registrará como sigue:

| | | | | |
|------------|---|----------|---|------------|
| 500.000,00 | <i>Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de entidades deportivas (6994)</i> | <i>a</i> | <i>Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo (5980)</i> | 500.000,00 |
| | | x | | |

- El 1 de agosto de 2004 la «S.A.D.» vendió los derechos federativos del jugador Alexis Gutiérrez por un total de 3.000.000,00 de euros, acordándose con el equipo adquirente de tales derechos el pago, por terceras partes, el 30 de septiembre de 2004, 2005 y 2006. Al vencimiento del primer plazo, la sociedad no ha cobrado el importe acordado. En la medida en que dicha circunstancia continúa al cierre del ejercicio 2004/2005, se dota provisión para insolvencias por el importe no pagado a 30 de septiembre de 2004:

| | | | | |
|--------------|---|----------|---|--------------|
| 1.000.000,00 | <i>Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de entidades deportivas (6994)</i> | <i>a</i> | <i>Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo (5980)</i> | 1.000.000,00 |
| | | x | | |

1.6. Determinación del resultado antes de impuestos.

Una vez que se han contabilizado todas las operaciones de regularización, hemos de determinar el resultado antes de impuestos, que, en cumplimiento del principio de correlación de ingresos y gastos, estará constituido por los ingresos del ejercicio menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa.

Partiendo del balance de comprobación previo a las operaciones de regularización y las operaciones que se han llevado a cabo a 30 de junio de 2005, el resultado antes de impuestos se determinará mediante los siguientes asientos:

| | | |
|---------------|--|---------------|
| 25.919.000,08 | <i>Pérdidas y ganancias (1290)</i> | |
| | <i>a Compras de material deportivo (6000)</i> | 538.248,00 |
| | <i>a Compras de medicamentos y material sanitario de consumo (6010)</i> | 34.800,00 |
| | <i>a Variación de existencias de medicamentos y material sanitario de consumo (6110)</i> | 560,20 |
| | <i>a Variación de existencias de otros aprovisionamientos (6130)</i> | 764,10 |
| | <i>a Compras de material de propaganda y comercialización (6020)</i> | 254.500,00 |
| | <i>a Compras de otros aprovisionamientos (6030)</i> | 19.370,00 |
| | <i>a Comunicaciones (6200)</i> | 60.863,00 |
| | <i>a Arrendamientos y cánones (6210)</i> | 21.706,20 |
| | <i>a Reparaciones y conservación (6220)</i> | 133.297,80 |
| | <i>a Servicios de profesionales independientes (6230)</i> | 288.486,00 |
| | <i>a Primas de seguros (6250)</i> | 14.963,35 |
| | <i>a Servicios bancarios (6260)</i> | 394,60 |
| | <i>a Publicidad, propaganda y relaciones públicas (6270)</i> | 59.470,50 |
| | <i>a Suministros (6280)</i> | 32.850,70 |
| | <i>a Otros servicios (6290)</i> | 111.188,60 |
| | <i>a Otros tributos (6310)</i> | 5.641,00 |
| | <i>a Otros tributos (IVA no deducible) (6311)</i> | 536,00 |
| | <i>a Ajustes negativos en la imposición indirecta (6340)</i> | 5.899,20 |
| | <i>a Sueldos y salarios, plantilla deportiva (6400)</i> | 11.653.731,00 |
| | <i>a Sueldos y salarios del personal no deportivo (6410)</i> | 380.872,10 |
| | <i>a Indemnizaciones (6420)</i> | 89.642,50 |

| | |
|--|--------------|
| a Seguridad Social a cargo de la entidad (6430) | 689.340,60 |
| a Otros gastos sociales (6490) | 22.165,50 |
| a Derechos de arbitraje (6520) | 219.814,40 |
| a Gastos de adquisición de jugadores (6530) | 1.136.091,00 |
| a Desplazamientos (6540) | 863.856,00 |
| a Cuotas a Entidades Deportivas (6550) | 215.756,80 |
| a Gastos de participación en competiciones deportivas (6560) | 240.405,00 |
| a Subvención a Club de Voleibol «TAURO» (6570) | 24.500,00 |
| a Subvención a Fundación Galácticos (6571) | 6.000,00 |
| a Sanciones deportivas (6580) | 24.430,10 |
| a Intereses de deudas (leasing) (6625) | 743,59 |
| a Intereses de deudas (renting) (6626) | 437,50 |
| a Descuentos sobre ventas por pronto pago (6650) | 144.400,00 |
| a Otros gastos financieros (6690) | 79.864,00 |
| a Gastos extraordinarios (6780) | 368.364,00 |
| a Amortización de gastos de establecimiento (6800) | 2.207,37 |
| a Amortización de propiedad industrial (6811) | 1.232,20 |
| a Amortización de derechos de traspaso (6812) | 2.300,00 |
| a Amortización de aplicaciones informáticas (6813) | 5.175,00 |
| a Amortización de derechos de adquisición de jugadores (6810) | 6.379.283,54 |
| a Amortización de derechos sobre bienes en régimen de renting (6814) | 1.160,00 |
| a Amortización de derechos sobre inversiones realizadas en terrenos o instalaciones cedidos (6815) | 21.800,00 |
| a Amortización de instalaciones técnicas (6820) | 39.810,05 |
| a Amortización de maquinaria (6821) | 5.945,00 |

| | | |
|--------------|--|--------------|
| | <i>a Amortización de otras construcciones deportivas (6822)</i> | 61.955,83 |
| | <i>a Amortización de mobiliario y material deportivo (6823)</i> | 19.040,00 |
| | <i>a Amortización de equipos para procesos de información (6824)</i> | 12.290,00 |
| | <i>a Amortización de elementos de transporte (6825)</i> | 1.170,00 |
| | <i>a Amortización de otro inmovilizado material (6826)</i> | 95.731,25 |
| | <i>a Dotación a la provisión de existencias (6930)</i> | 24.146,50 |
| | <i>a Dotación a la provisión de valores de renta fija a largo plazo de otras entidades (6968)</i> | 1.800,00 |
| | <i>a Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a Entidades Deportivas (6994)</i> | 1.500.000,00 |
| | x | |
| 12.600,00 | <i>Rappels por compras (6090)</i> | |
| 55.042,50 | <i>Variación de existencias de material deportivo (6100)</i> | |
| 27.336,00 | <i>Variación de existencias de material de propaganda y comercialización (6120)</i> | |
| 1.504.556,40 | <i>Ingresos de Liga (7000)</i> | |
| 136.061,20 | <i>Ingresos de Copa (7010)</i> | |
| 211.674,80 | <i>Ingresos de competiciones oficiales internacionales (7020)</i> | |
| 544.706,40 | <i>Ingresos de otras competiciones y partidos amistosos (7030)</i> | |
| 250.320,00 | <i>Ingresos de comercialización (7060)</i> | |
| 6.200.000,00 | <i>Derechos de retransmisión (7070)</i> | |
| 3.142.844,80 | <i>Ingresos de publicidad (7080)</i> | |
| 1.215.203,60 | <i>Participación en Apuestas Mutuas Deportivas Benéficas (7090)</i> | |
| 6.865.572,00 | <i>Ingresos de abonados (7100)</i> | |
| 257.066,20 | <i>Subvención a la explotación de Entidades Deportivas (7410)</i> | |
| 747.029,80 | <i>Ingresos por arrendamientos (7520)</i> | |
| 48.808,00 | <i>Otros ingresos (7590)</i> | |

| | | |
|--------------|---|---|
| 3.000,00 | Ingresos de valores de renta fija (Obligaciones «TELENOW») (7610) | |
| 6.187,50 | Ingresos de valores de renta fija (Obligaciones «MARKETING DEPORTIVO») (7611) | |
| 15.058,40 | Otros ingresos financieros (7690) | |
| 8.193,33 | Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio (7750) | |
| 1.842,93 | Subvenciones de intereses traspasadas al resultado del ejercicio (7751) | |
| 4.600.000,00 | Beneficios procedentes del traspaso de jugadores (7760) | |
| 2.500,00 | Ingresos extraordinarios (7780) | |
| 6.420,00 | Provisión de existencias aplicada (7930) | |
| | | a Pérdidas y ganancias (1290) 25.859.523,86 |
| | | _____ x _____ |

Por tanto, al ascender los ingresos y los gastos del ejercicio a 25.859.523,86 y 25.919.000,08 euros, respectivamente, la «S.A.D.» habrá obtenido durante el ejercicio 2004/2005 unas pérdidas antes de impuestos por importe de 59.476,22 euros.

2. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Para llevar a cabo la liquidación del IS, procederemos de la siguiente forma:

- En primer lugar, detectaremos las diferencias entre la normativa contable y fiscal respecto de la determinación del resultado en el caso planteado.
- En segundo lugar, se calcularán las deducciones a que la sociedad tiene derecho.
- Por último, se realizará la liquidación del IS.

2.1. *Diferencias entre las normas contables y fiscales en la determinación del resultado del ejercicio.*

2.1.1. Gastos de establecimiento.

No existe ninguna regla en la normativa del IS en relación con los gastos de establecimiento, por lo que se deberá seguir el criterio contable.

2.1.2. Inmovilizaciones inmateriales.

a) *Propiedad industrial*

Para que sean deducibles las dotaciones a la amortización de las marcas es inexcusable que el activo se haya puesto de manifiesto como consecuencia de una adquisición a título oneroso, es decir, sólo es posible la dotación sistemática a la amortización cuando la marca se haya adquirido de un tercero, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 4 y 5 del artículo 11 de la LIS. Por tanto, de acuerdo con dichos preceptos sólo serán deducibles «... las mencionadas dotaciones si se prueba que responden a una depreciación irreversible de los citados elementos patrimoniales». En consecuencia, se deberá realizar un ajuste positivo de 1.232,20 euros.

b) *Derechos de traspaso*

El artículo 11.5 b) de la LIS permite amortizar los derechos de traspaso con el límite de la décima parte de su importe, salvo que el contrato tenga una duración inferior a diez años, en cuyo caso el límite anual máximo se calculará atendiendo a dicha duración. Del precepto transcrito parece deducirse que en caso de derechos de traspaso, cuando la duración del contrato de arrendamiento supere el plazo de diez años se podrá deducir en cualquier caso hasta la décima parte del importe. No obstante, dicha interpretación no es posible realizarla pues el principio de inscripción contable impide que la amortización, a efectos del IS, supere la dotación contabilizada, que se ha determinado en función del período de duración de dicho contrato. En consecuencia, no habrá ajuste, pues se deberá seguir el criterio marcado en la contabilidad.

c) *Software*

Es dudoso en este caso si el elemento inmaterial descrito en el enunciado tiene o no fecha de extinción, lo que determina el régimen fiscal aplicable al mismo. Aunque dichos elementos, por su propia naturaleza, no tienen vocación de permanencia, sólo si contractualmente o de algún otro modo se ha determinado así se puede considerar que existe certeza en cuanto a la fecha de extinción, lo que supondría la aplicación de las reglas contables. En otro caso, serían aplicables los límites objetivos y cuantitativos que se establecen en el artículo 11.4 de la LIS. De ello se deduce que no van a resultar, en ningún caso, amortizables las aplicaciones informáticas creadas por la propia empresa, pues en tales supuestos no resulta posible que exista una fecha de extinción establecida contractualmente o de otro modo.

No obstante, sí van a resultar deducibles las cantidades debidas al envilecimiento. Así, teniendo en cuenta que la dirección administrativa de la «S.A.D.» ha considerado que la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad va a determinar la necesidad de la sustitución del programa informático es por lo que ha decidido la deducción fiscal del coste de producción del programa informático durante el presente ejercicio y el siguiente, pues se supone que a comienzos de 2007

será necesaria la aplicación de un nuevo software. En consecuencia, deducirá fiscalmente la cantidad de 9.125,00 euros ($18.250 \times 1/2$), lo que va a suponer un ajuste negativo de 5.475,00 euros, dado que la amortización contable ha ascendido a 3.650,00 euros.

d) Página web

Se trata de un activo inmaterial sin fecha cierta de extinción, por lo que sólo resulta deducible si la elaboración de la misma se ha realizado por una empresa externa a la propia sociedad deportiva, como así ha sucedido en el caso planteado. No obstante, se producirá una diferencia temporal en la medida en que contablemente se ha decidido amortizar en un período de cuatro años, de lo que resulta un gasto en el ejercicio de 1.525,00 euros, mientras que fiscalmente como máximo se podrá deducir la décima parte del coste de adquisición de dicho activo, es decir, 610,00 euros. En consecuencia, se deberá realizar un ajuste positivo de 915,00 euros.

e) Amortización de los derechos de adquisición de jugadores

La adquisición de los derechos federativos de un futbolista determina la aparición de un activo inmaterial, que se registrará por el precio pagado, excluidos los impuestos indirectos que gravan la operación, así como los gastos derivados de la intermediación, que se activarán considerándose como un mayor valor del inmovilizado inmaterial.

A efectos de la amortización de dicho inmovilizado, se van a aplicar las reglas correspondientes a los activos con fecha cierta de extinción, en la medida en que el contrato es de duración definida. En consecuencia, se aplican a efectos del IS las mismas reglas que en contabilidad. Además, no van a tener aplicación las reglas que obligan a reducir la base de amortización cuando el activo inmaterial se adquiere de una sociedad vinculada, pues la misma sólo se aplica a los casos de activos con fecha de extinción o, en todo caso, a los señalados expresamente en el artículo 11 de la LIS, apartados 4 y 5. Por tanto, la amortización de los derechos de adquisición de los jugadores Luis Fijo, Iker Camilla, Saúl González y David Verja coincide a efectos fiscales y contables.

En relación con la operación de adquisición de los derechos federativos correspondiente a «Mauricio Ríos» podría plantearse una duda, en la medida en que el contrato tiene un término de vigencia de tres años, pues se establece en el contrato la posibilidad de su prórroga si se producen determinadas circunstancias. En consecuencia, se ha de determinar si la amortización de tales derechos debe realizarse atendiendo al plazo de tres o cuatro años. No obstante, en la medida en que dicha prórroga no es segura, el principio de prudencia obliga a amortizar dicho activo inmaterial en el período más breve posible.

Por tanto, la base de amortización contable y fiscalmente será de 6.600.000,00 euros, que viene determinada por la suma del precio de adquisición más los gastos de intermediación, por lo que la amortización del ejercicio ascenderá a 2.200.000,00 euros ($6.600.000 \times 1/3$).

En el enunciado se señala que al pagar tales cantidades no se han practicado retenciones. Tal actuación es correcta en la medida en que, por aplicación del Convenio de doble imposición entre España y Hungría, dichas rentas, al tener la consideración de rendimiento de una actividad económica, se gravan en Hungría. No obstante, para que dicha solución sea invulnerable se ha de solicitar por la «S.A.D.» española una serie de documentos a la sociedad domiciliada en Hungría. En concreto, nos referimos a los siguientes:

- El certificado de residencia fiscal en Hungría.
- El certificado del Registro mercantil de aquel país donde se otorguen poderes a las personas que han actuado en representación de la entidad.
- Copia de los Estatutos de la sociedad. Esta información va a ser especialmente útil para determinar el objeto social de la entidad, lo que permitirá establecer conclusiones sobre si la sociedad desarrolla una actividad económica y si puede considerarse que la operación realizada entra dentro de la misma.

Por otra parte, aunque a efectos del IS no nos afecte, hemos de comentar también que, a efectos de IVA, la operación de intermediación se considera realizada en España, produciéndose la inversión del sujeto pasivo, que lo será en este caso la «S.A.D.» Además, para que el IVA sea deducible deberá emitir una autofactura, por lo que la operación resultará neutra a efectos de IVA.

f) Traspaso de un futbolista a cambio de los derechos federativos de otros dos jugadores, más una cantidad dineraria

Aunque el contrato celebrado en este caso es parcialmente una permuta, difícilmente se pueden aplicar contablemente las reglas de dicho negocio jurídico, pues no existe una cuenta de activo asociada al elemento que se transmite, ni ha existido nunca, de tal forma que dicha permuta no se relaciona con ningún elemento que haya sido registrado en algún momento dentro del activo de la entidad.

En este supuesto se ha reflejado contablemente un beneficio extraordinario de 1.600.000,00 euros por la operación, por lo que las reglas contables y fiscales van a coincidir, tanto en la valoración de los elementos patrimoniales como en la determinación del resultado extraordinario.

No obstante, el artículo 19.4 de la LIS permite la aplicación del criterio de caja en los casos de venta a plazos, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último plazo sea superior al año, lo que sucede en el caso planteado. Por tanto, la empresa podría diferir el ingreso hasta el momento del cobro, por lo que podrá realizar un ajuste negativo de 1.000.000,00 de euros, pues durante el ejercicio no ha cobrado la cantidad dineraria acordada.

Por otra parte, la provisión dotada contablemente de 500.000,00 euros por el impago del primer plazo pactado va a dar lugar a un ajuste positivo en la base imponible del mismo importe.

Por su parte, la amortización contable y fiscal de los derechos de adquisición de jugadores adquiridos a través de la permuta van a coincidir, en la medida en que al tratarse de un elemento inmaterial con fecha cierta de extinción la norma fiscal no establece ninguna especialidad, por lo que se aplican los criterios contables.

g) Contrato de arrendamiento financiero sobre vehículo

La Resolución del ICAC sobre valoración del inmovilizado inmaterial establece que tan sólo se incrementará la deuda con el arrendador por el IVA cuando dicho tributo esté devengado de acuerdo con la normativa reguladora del mismo, lo que sucederá sólo cuando se haya comprometido el ejercicio de la opción de compra, en la medida en que desde dicho momento se considera, a efectos de IVA, como «entrega de bienes», de acuerdo con el artículo 8.Dos.5.º de la LIVA. Sólo cuando haya compromiso de ejercicio de la opción desde el principio, el IVA se habrá devengado desde ese momento, debiendo repercutirse sobre la totalidad del valor de contado del elemento. Mientras que ello no suceda tendrá la consideración de «prestación de servicios», por lo que las cuotas de IVA correspondientes al ejercicio tendrán la consideración de gasto del ejercicio o, mejor dicho, dicha consideración tendrá el 50 por 100 de la cuota de IVA satisfecha, pues el otro 50 por 100 se habrá deducido directamente en la declaración-liquidación de IVA correspondiente.

Contablemente, la base de amortización va a ser el valor de contado del elemento –24.375,00 euros–, al que habrá que restar el valor residual estimado de 375,00 euros, de lo que resulta una base de 24.000,00 euros considerando como gasto por amortización la cantidad de 1.500,00 euros.

A efectos tributarios, el coeficiente máximo aplicable al bien objeto del contrato de arrendamiento financiero es el 16 por 100, por lo que se podrá deducir hasta dicho coeficiente, al haberse adquirido mediante *leasing*. Por tanto, el límite máximo de deducción, de acuerdo con el artículo 115 de la LIS es 7.680,00 euros. En consecuencia, va a ser deducible la totalidad de la cuota de recuperación del coste del bien satisfecha en el ejercicio, es decir, 5.212,82 euros. Por tanto, deberá realizarse un ajuste negativo sobre el resultado contable por importe de 3.712,82 euros.

En cuanto al IVA soportado con ocasión del pago de cada cuota, hemos de defender su deducción como gasto en el IS, pues en tanto que su tratamiento contable es, como ha quedado expuesto, de gasto del ejercicio, debe ser ese mismo criterio el que defendamos a efectos fiscales, pues no hay ninguna norma que determine una corrección de dicho gasto. Por tanto, dicho efecto debemos mantenerlo aunque supone una aceleración de la deducción del gasto, pues si el bien se hubiera adquirido de otro modo el IVA no deducible se habría incorporado a la base de amortización, deduciéndose al largo de toda su vida útil. Por tanto, de acuerdo con el criterio señalado no existiría ajuste.

h) Contrato de renting sobre la máquina de cortar el césped

Contablemente se han aplicado las reglas del arrendamiento financiero, al coincidir el período de alquiler con la vida útil del bien. En consecuencia, se debe admitir ese mismo criterio ¹⁵, lo que en definitiva llevará a la aplicación del artículo 11.3 de la LIS, de tal modo que se aplicarán las reglas generales que sobre amortización establece el apartado 1 del citado artículo 11. No obstante, en la medida en que las tablas no recogen un epígrafe concreto para este tipo de bienes se deberá aplicar el porcentaje residual del 10 por 100, si bien deberá multiplicarse por 1,1 por aplicación del artículo 12 de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, pues dicho precepto ha señalado que «para las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004, los coeficientes de amortización lineales máximos establecidos en las tablas oficiales de coeficientes de amortización se entenderán sustituidos, en todas las menciones a ellos realizadas, por el resultado de multiplicar aquéllos por 1,1. El nuevo coeficiente será aplicable durante la vida útil de los activos nuevos adquiridos en el período antes indicado». En consecuencia, el coeficiente que se aplicará fiscalmente es el 11 por 100, que en todo caso determinará un gasto deducible fiscalmente menor al contabilizado, pues la vida útil estimada en el ámbito contable es de cinco años. Por tanto, el ajuste que habrá de practicarse se calculará como sigue:

| Amortización contable | Amortización fiscal | Ajuste |
|-------------------------------|------------------------------|----------|
| $5.800 \times 1/5 = 1.160,00$ | $5.800 \times 0,11 = 638,00$ | + 522,00 |

i) Inversiones realizadas en las instalaciones arrendadas por el Ayuntamiento

Podría plantearse la existencia de una operación vinculada, lo que obligaría a computar el contrato de alquiler por su valor de mercado. El hecho de que se trate de un ente público no evita la aplicación de la norma del artículo 16 de la LIS, y, en este caso, existiría vinculación por la relación sociedad, pues el Ayuntamiento posee más del 5 por 100 del capital. No obstante, en el supuesto que nos ocupa no se aplicará dicho régimen, pues para ello es necesario que la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación. Esta circunstancia no se da en este caso, pues si se considerase que el precio de mercado es mayor, el Ayuntamiento, que está exento en el IS, se habría computado un mayor ingreso, pero dicha renta no determinaría ninguna consecuencia para el Ayuntamiento, mientras que la «S.A.D.» se podría haber computado un mayor gasto. Por tanto, el cómputo de un precio mayor hubiera beneficiado a la «S.A.D.», por lo que no tiene sentido aplicar el régimen de sociedades vinculadas.

¹⁵ A estos efectos, la Consulta de la DGT de 26 de mayo de 2000 (NFC011227) ha admitido dicho criterio contable, señalando que «en estas situaciones, el arrendatario deberá registrar la operación de acuerdo con lo dispuesto en la norma de valoración anteriormente citada, en tanto su calificación económica es coincidente. En consecuencia, en el caso de que se cumplan las condiciones para asimilarlo a una adquisición, serán consideradas partidas deducibles tanto la amortización de los vehículos, que resulte de la aplicación de las normas de la Ley del IS, como los gastos por combustible y mantenimiento. Por el contrario, en caso de que no se cumplieran dichas condiciones, tanto las cuotas de arrendamiento como los gastos por combustible tendrán la consideración de partida deducible a efectos de determinar la base imponible de la cooperativa, existiendo en ambos casos una retribución en especie para los trabajadores».

En relación con la amortización del césped se aplicarán las reglas contables, en virtud de las cuales la amortización se completará en el plazo de seis años, pues es éste el período de su vida útil, si bien deberá contarse con un informe técnico en el que se justifique dicha circunstancia.

Por su parte, las obras en la secretaría de la «S.A.D.» deberán amortizarse atendiendo, en principio, a la duración del contrato de alquiler, que es el mismo criterio que el utilizado en la contabilidad, pues los derechos inmateriales deberán amortizarse durante el período de tiempo que contribuyan a la obtención de ingresos que, en este caso, coincide con la duración del citado contrato. Es cierto que si existe seguridad de que se va a renovar el elemento, como ocurre en este supuesto, se atenderá a la vida útil del citado elemento, lo que supondría aplicar un porcentaje de amortización muy inferior, en concreto del 2 por 100. No obstante, dado que es imposible mantener con absoluta certeza la seguridad de la renovación, la «S.A.D.» puede aplicar sin temor el criterio utilizado en la contabilidad.

j) Amortización del inmovilizado material

En todos los casos la aplicación de un método lineal en contabilidad condiciona el sistema aplicable en el ámbito tributario. Además, en todos los elementos patrimoniales del inmovilizado material el coeficiente aplicado contablemente se encuentra comprendido entre los coeficientes máximos y mínimos según tablas, por lo que no se realizarán ajustes.

k) Otras inversiones financieras permanentes

Contablemente, la «S.A.D.» ha dotado una provisión por depreciación de valores negociables de renta fija por importe de 1.800,00 euros correspondiente a las obligaciones de «TELENOW, S.A.» Por otra parte, es titular de obligaciones de «MARKETING DEPORTIVO, S.A.», que se han revalorizado durante el ejercicio.

Fiscalmente, la provisión dotada por 1.800,00 euros no se puede deducir atendiendo únicamente a los datos correspondientes a los títulos respecto de los cuales se ha producido la citada dotación, sino que se ha de tener en cuenta la depreciación global sufrida en el período impositivo por el conjunto de los valores de renta fija poseídos por el sujeto pasivo admitidos a cotización en mercados secundarios organizados. En consecuencia, en el caso planteado la situación será la siguiente:

| Títulos | Precio de adquisición + Intereses devengados y no vencidos al cierre – Correcciones valorativas realizadas | Valor de mercado | Pérdida/ganancia |
|--|--|-------------------|-------------------|
| Obligaciones «TELENOW, S.A.» | 70.800,00 | 69.000,00 | - 1.800,00 |
| Obligaciones «MARKETING DEPORTIVO, S.A.» . | 147.262,50 | 151.200,00 | + 3.937,50 |
| Total | 218.062,50 | 220.200,00 | + 2.137,50 |

En consecuencia, no es posible deducir la provisión dotada contablemente, pues el conjunto de la cartera de valores ha experimentado una revaloración por importe de 2.137,50 euros. Luego, procederá la realización de un ajuste negativo por dicha cuantía.

l) Pagos del contrato de imagen a la sociedad del entrenador

En la medida en que el pago en derechos de imagen a la sociedad del entrenador (90.000,00 euros) no ha superado el 15 por 100 de la totalidad de las cantidades satisfechas por dicho motivo y por rendimientos del trabajo, 90.000,00 y 511.000,00 respectivamente, no se ha de establecer ninguna imputación de rentas por el concepto de derechos de imagen. En efecto, el artículo 93.2 de la LIRPF establece que la imputación no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física que tiene la relación laboral no sean inferiores al 85 por 100 de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación por derechos de imagen.

No obstante, las retenciones practicadas sobre las cantidades satisfechas por derechos de imagen son incorrectas, pues el tipo de retención es el 20 por 100, según determina el artículo 62 b) del RIS. En consecuencia, se podría aplicar la presunción de retención del artículo 17.3 de la LIS, si bien no se produciría la elevación al íntegro pues las cantidades pactadas vienen recogidas en contrato. En concreto, la contraprestación íntegra devengada será 90.000,00 euros. Por su parte, el perceptor podrá deducir las retenciones que debieron practicarse, es decir, 18.000,00 euros, en vez de 13.500,00 euros, que son las retenciones realmente practicadas por la entidad. En cualquier caso, integrará en la base imponible la contraprestación devengada, es decir, 90.000,00 euros. Por su parte, la «S.A.D.» deberá ingresar la diferencia no liquidada de 4.500,00 euros, y podrá ser objeto de sanción. La Hacienda Pública le podrá exigir las retenciones no practicadas aun cuando la sociedad no se haya reducido su base imponible con ellas. En todo caso, la «S.A.D.» dispondría de una acción de regreso civil contra la sociedad por importe de 4.500,00 euros, siempre que se hubiere deducido la totalidad de las retenciones (18.000,00 euros).

m) Existencias

Respecto a las existencias, a efectos del IS, se aplican los criterios contables, por lo que no se van a realizar ajustes. La única cuestión que debemos comentar es que ciertos productos de la tienda de la «S.A.D.» son utilizados con objeto publicitario, para regalo o relaciones públicas, como son los banderines, insignias, escudos, fotografías o postales. Los gastos señalados van a tener la consideración de deducibles en atención al artículo 14.1 e) de la LIS, en virtud del cual tienen tal carácter los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores y los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestaciones de servicios.

n) Ingresos a distribuir en varios ejercicios: subvenciones

En el ámbito del IS se seguirán las reglas contables a efectos de subvenciones, por lo que nos remitimos a lo que hemos señalado con anterioridad en esta materia.

ñ) Provisiones para riesgos y gastos

La provisión para responsabilidades dotada contablemente es íntegramente deducible a efectos del IS, al existir un litigio en curso en el que se pretende determinar la existencia de dicha responsabilidad y la cuantía de la indemnización, en su caso, según establece el artículo 13.2 a) de la LIS. En consecuencia, no se deberá realizar ningún ajuste.

En cuanto a la provisión para impuestos dotada, va a resultar deducible fiscalmente, en la medida en que se trata de una responsabilidad cierta y de cuantía conocida, sólo que no se ha podido aún satisfacer porque no se ha abierto el período voluntario de pago correspondiente al año 2005. En consecuencia, no procede ajuste alguno.

*o) Gastos del ejercicio***1. Informe realizado por una sociedad residente en Mónaco.**

Según determina el artículo 14.1.g) de la LIS, para que sean deducibles los gastos por servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, es preciso que el sujeto pasivo pruebe la realidad del gasto realizado. A efectos de dicha prueba no es suficiente la presentación de la correspondiente factura, sino que se ha de acreditar que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada, para lo cual se podrán utilizar todos los medios establecidos en derecho, de acuerdo con lo previsto en la LGT¹⁶. No obstante, en muchos casos la dificultad de dicha prueba puede resultar importante, aun cuando no se restrinjan los citados medios probatorios. Por otra parte, aun cuando se admita la deducción del citado gasto la Administración podrá valorarlo por un precio distinto al pactado, pues el artículo 17.2 de la LIS establece que la Administración Tributaria podrá valorar este tipo de operaciones por su valor normal de mercado, cuando la valoración convenida en la prestación del servicio hubiere determinado una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

En cualquier caso, la «S.A.D.» va a deducir el gasto contabilizado por este concepto. Será en fase de inspección cuando deba probar la realidad y la cuantía del mismo.

2. Sanciones deportivas.

Las sanciones deportivas impuestas por los Comités de la Real Federación Española de Fútbol tienen carácter administrativo, por lo que no van a resultar deducibles de conformidad con el artículo 14.1 c) de la LIS. En consecuencia, procederá un ajuste positivo sobre el resultado contable por el importe correspondiente que figura en la contabilidad, es decir, 23.430,10 euros.

¹⁶ Vid. las consultas de la DGT de 11 y 28 de octubre de 1999 (NFC010426).

3. Cantidades donadas por la «S.A.D.» a la Fundación.

El artículo 20.1 de la Ley 49/2002 establece que los sujetos pasivos del IS tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los Capítulos II, III y IV del Título VI de la LIS, el 35 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18.

La base de la deducción en estos casos es una cuestión problemática, pues la cuestión es determinar si se están donando bienes o se está cancelando una deuda, lo que en definitiva sería asimilable a una donación en dinero. Nosotros consideramos que es esta segunda opción, por lo que se valorará por su importe.

Por otra parte, el artículo 20.2 de la Ley 49/2002 establece un límite al importe de la base de la deducción establecida, que no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo. No obstante, se admite que las cantidades que excedan de este límite se puedan aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

Por tanto, en el supuesto que nos ocupa, en el período impositivo 2004/2005 no se podrá deducir cantidad alguna al tener una base negativa, si bien podrá aplicarse la deducción en los diez períodos siguientes.

Por último, hemos de señalar que el artículo 23.1 de la Ley 49/2002 establece que estarán exentas del IRPF, del IS o del IRNR que grave la renta del donante o aportante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley.

Ahora bien, en la medida en que la donación es deducible en cuota se ha de corregir el gasto que se ha contabilizado correspondiente a dicha partida, es decir, se llevará a cabo un ajuste positivo de 6.000,00 euros.

4. Subvención concedida al Club de Voleibol «TAURO».

El artículo 14.2 de la LIS establece que son deducibles las cantidades satisfechas y el valor contable de los bienes entregados en concepto de donación a los clubes deportivos por parte de las sociedades anónimas deportivas, para la promoción y desarrollo de actividades deportivas no profesionales. Para ello es preciso que entre ambas entidades se haya establecido un vínculo contractual, lo que suponemos que habrá ocurrido en el caso planteado.

p) Ingresos del ejercicio

1. Baja de las deudas que la «S.A.D.» mantenía con una agencia de viajes.

Como ya se ha indicado, cuando se den de baja las deudas, deberá reconocerse un ingreso contable por dicho importe, con independencia del tiempo transcurrido desde que se reconoció la deuda en contabilidad, pues el ingreso se genera al eliminar tal partida. A partir de ese período es cuando

empieza a computar el plazo de cuatro años de prescripción. Por tanto, no se deberá realizar ningún ajuste en relación con esta partida.

2. Ingresos por la venta de derechos federativos.

No existe ninguna cuenta de activo en el inmovilizado inmaterial, por lo que el resultado extraordinario contable será de 3.000.000,00 de euros. Contablemente se ha dotado una provisión de 1.000.000,00 de euros, en la medida en que el primer plazo de dicha cuantía ha resultado impagado.

No obstante, a efectos fiscales, el sujeto pasivo se va a acoger a lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 19 de la LIS, relativo a operaciones a plazo o con precio aplazado, lo que significa que las rentas se van a considerar obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúan los correspondientes cobros. En el ejercicio iniciado en 2004 no deberá computarse ningún resultado en relación con dicha operación, por lo que deberá realizar un ajuste negativo de 3.000.000,00 de euros, así como otro positivo de 1.000.000,00 de euros para ajustar la provisión dotada contablemente.

3. Ingresos por derechos de televisión.

Las cantidades correspondientes al ejercicio son ingreso contable y fiscalmente. El adelanto de 3.000.000,00 de euros correspondiente a la temporada siguiente registrándose en la cuenta 485. *Ingresos anticipados*, lo que se pondrá de manifiesto en el proceso de regularización. Por tanto, no existirán diferencias entre la normativa contable y fiscal.

2.2. Deducciones.

2.2.1. Deducción por reinversión.

a) *Permuta de los derechos sobre un jugador por otros dos futbolistas más una cantidad dineraria.*

Aunque el artículo 36.ter de la LIS no contempla la aplicabilidad de la deducción por reinversión en las operaciones de permuta, sí se reconoció por la Administración la posibilidad de aplicar la regla del diferimiento por reinversión en este tipo de negocio jurídico, al considerarse la permuta como una modalidad de transmisión onerosa de elementos patrimoniales¹⁷. La base de la deducción es el importe de la renta obtenida en la transmisión que se haya integrado en la base imponible, esto es, 1.600.000,00 euros. En consecuencia, podría deducir un total de 320.000,00 euros. No obstante, al no estar registrados dentro del inmovilizado inmaterial los gastos de adquisición del

¹⁷ Así lo ha admitido la Consulta de la AEAT de 18 de marzo de 1999 (NFC010102), en la que se señala que «debe entenderse como transmisión cualquier negocio jurídico por el que se transfiere la propiedad de un elemento, por lo que las operaciones de permuta, canje o aportaciones no dinerarias, entre otras, podrán acogerse al régimen de reinversión de beneficios extraordinarios entendiéndose cumplido el requisito de la reinversión en la medida en que por esas operaciones se adquiera un elemento que cumpla las condiciones exigidas a la materialización de la reinversión». En el mismo sentido, la Consulta de la AEAT de 1 de junio de 2000 (NFC011341).

jugador que se ha traspasado mediante la permuta parcial resulta cuando menos dudoso que se puede aplicar la deducción por reinversión en relación con el beneficio obtenido en la transmisión del citado elemento. En efecto, el artículo 42.2 de la LIS determina que sólo se aplicará a los elementos patrimoniales pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial.

b) Compatibilidad del régimen de imputación temporal correspondiente a operaciones a plazo con la deducción por reinversión

Resulta compatible la aplicación del régimen de imputación de ventas a plazo con la deducción por reinversión, si bien ésta sólo se podrá aplicar sobre la renta integrada en la base imponible en cada período, y siempre que no se exceda del plazo de tres años desde que se adquirió el elemento ¹⁸. No obstante, en el caso planteado la renta que se puso de manifiesto a través del traspaso de un jugador y en relación con la cual se va a aplicar el criterio de caja no se va a integrar en el ejercicio 2004-2005, por lo que no hubiera podido aplicarse la deducción en la liquidación de dicho período. Por tanto, en el período impositivo iniciado en 2004 no hubiera sido posible la aplicación de la deducción señalada, aunque al resultar la base imponible negativa en ningún caso se hubiera podido aplicar de forma efectiva.

2.2.2. Deducción por donativos a Fundaciones inscritas en el Registro de Fundaciones.

La cantidad aportada a la Fundación Galácticos da derecho a la aplicación de una deducción en cuota del 35 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 49/2002. Así lo establece el artículo 20.1 de la citada Ley. No obstante, en el caso planteado no es posible aplicar tal deducción, al tener la «S.A.D.» una base imponible negativa durante el período impositivo. No obstante, las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

2.3. Pagos fraccionados.

La «S.A.D.» deberá calcular de forma obligatoria el pago fraccionado de acuerdo con la modalidad establecida en el artículo 45.3 de la LIS, en la medida en que el volumen de operaciones del período impositivo anterior ha superado la cantidad de 6.010.121,04 euros, según determina el artículo 59 de la Ley 61/2003, de 30 de diciembre. Ahora bien, dado que las bases correspondientes a cada uno de los pagos fraccionados han resultado negativas no ha realizado ningún pago fraccionado durante el ejercicio. Téngase en cuenta que, a efectos de determinar la base de tales pagos, ha aplicado en gasto e ingresos el criterio del devengo, pues la mayor parte de los gastos de personal se satisfacen al final de la temporada. No obstante, todos los pagos comprometidos se han de tener en cuenta de acuerdo con dicho criterio de imputación temporal y tenerlos presente en el momento de calcular el pago fraccionado.

¹⁸ En este sentido, se puede ver la Consulta de la DGT de 23 de enero de 2003 (NFC017022).

2.4. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

2.4.1. Tabla de ajustes.

Como resumen de lo expuesto en epígrafes precedentes, podemos establecer la siguiente tabla en la que se explica el sentido de los ajustes y el carácter permanente o temporal de los mismos que, si bien tal clasificación no es relevante a la hora de efectuar la liquidación del IS, sí que es fundamental a la hora de la contabilización del impuesto:

| Concepto | Ajustes positivos | Ajustes negativos | Carácter permanente (P) o temporal (T) |
|---|---------------------|---------------------|--|
| Amortización de propiedad industrial | 1.232,20 | | P |
| Envilecimiento del software | | 5.475,00 | P |
| Amortización de página web | 915,00 | | T |
| Traspaso de futbolista | | 1.000.000,00 | T |
| Provisión para insolvencias | 500.000,00 | | T |
| Arrendamiento financiero | | 3.712,82 | T |
| Contrato de <i>renting</i> | 522,00 | | T |
| Provisión por depreciación de valores negociables | 1.800,00 | | T |
| Sanciones deportivas | 23.430,10 | | P |
| Subvención a Fundación Galácticos | 6.000,00 | | P |
| Venta de derechos federativos | | 3.000.000,00 | T |
| Provisión para insolvencias | 1.000.000,00 | | T |
| IS reflejado en la cuenta de resultados | 14.101,12 | | P |
| Total | 1.548.000,42 | 4.009.187,82 | |

2.4.2. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

| LIQUIDACIÓN DEL IS | |
|--------------------------------------|-----------------------|
| Resultado después de impuestos | - 73.577,34 |
| + Aumentos | + 1.548.000,42 |
| - Disminuciones | - 4.009.187,82 |
| = Base imponible | - 2.534.764,74 |
| × Tipo de gravamen | 0,35 |
| = Cuota íntegra | 0 |
| - Deducciones | |
| = Cuota líquida | 0 |
| - Retenciones | - 3.822,51 |
| - Pagos a cuenta | |
| = Cuota a pagar | - 3.822,51 |

3. Contabilización del impuesto sobre beneficios devengado.

Para llevar a cabo la contabilización del impuesto sobre beneficios, en primer lugar, tenemos que determinar la cuantía del IS devengado, para lo cual, necesariamente, hemos de conocer los siguientes datos referidos a la liquidación de dicho impuesto:

- a) Diferencias permanentes entre la base imponible del IS y el resultado contable pues, de acuerdo con el criterio general contenido en la Norma de Valoración 16.^a de la adaptación del PGC a las sociedades anónimas deportivas, las diferencias permanentes se suman o restan al resultado económico antes de impuestos para llegar al resultado contable ajustado.
- b) Tipo de gravamen, que se aplicará al resultado contable ajustado a fin de obtener el impuesto bruto.
- c) Deducciones y bonificaciones en cuota que, a efectos de determinar el IS devengado, minorarán el impuesto bruto. A tenor de lo dispuesto en la norma tercera ¹⁹ de la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la Norma de Valoración 16.^a del PGC, se restarán las deducciones y bonificaciones aplicadas en la declaración del ejercicio por dicho tributo. No obstante, según se dispone en la misma norma de esa Resolución, asimismo podrán reducir el importe del IS devengado contablemente las deducciones pendientes de aplicación a efectos fiscales por insuficiencia de cuota, siempre y cuando «habiéndose realizado la actividad u obtenido el rendimiento que origine el derecho a la deducción, una estimación razonable de la evolución de la empresa indique que podrán ser objeto de aplicación futura». Por otra parte, también minorarán el gasto por el IS «las deducciones que ocasionen en ejercicios futuros un menor gravamen del beneficio obtenido en una operación realizada en el ejercicio, siempre que sea previsible el cumplimiento de las condiciones establecidas por la norma fiscal para su perfección; en particular, la realización de la reinversión».

Respecto a la primera cuestión, diferencias permanentes entre el resultado contable y la base imponible del IS pueden ser resumidas como sigue:

| Diferencias permanentes | |
|-------------------------|-----------|
| Positivas | Negativas |
| 30.662,30 ²⁰ | 5.475,00 |

¹⁹ Esta norma ha sido modificada por la Resolución del ICAC de 15 de marzo de 2002.

²⁰ No se incluye entre estas diferencias el ajuste correspondiente al IS reflejado en la cuenta de pérdidas y ganancias, pues, a pesar de su carácter permanente, el cálculo del IS devengado se efectúa a partir del resultado contable antes de impuestos.

Determinadas las diferencias permanentes, hemos de conocer el tipo de gravamen que, teniendo en cuenta la cifra de negocios de la «S.A.D.», ascenderá al 35 por 100.

Por último, debemos conocer las deducciones y bonificaciones aplicadas fiscalmente, así como aquellas deducciones que han quedado pendientes de aplicar en el período impositivo 2004/2005. Como se ha puesto de manifiesto en un epígrafe anterior, «GALÁCTICOS FÚTBOL CLUB, S.A.D.» no ha aplicado en la liquidación del IS deducción alguna, dado que la base imponible del período impositivo es negativa. No obstante, como consecuencia de operaciones realizadas durante el ejercicio, la «S.A.D.» ha generado el derecho a deducir en cuota, que quedará pendiente de aplicar para períodos impositivos siguientes.

La sociedad entiende que no existen dudas razonables sobre la aplicación futura de las deducciones pendientes de aplicar fiscalmente. En consecuencia, todas las deducciones generadas en el período impositivo de 2004/2005, pendientes de aplicar, minorarán el impuesto bruto a fin de obtener el gasto devengado por el IS. La disminución del impuesto bruto con las deducciones no aplicadas fiscalmente, que la sociedad espera aplicar en ejercicios futuros, dará lugar a la aparición de un crédito impositivo que será registrado en la cuenta 4744. *Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación.*

Pues bien, con estos datos ya podemos calcular el IS devengado, el cual se determinará, de acuerdo con las reglas contenidas en la Norma de Valoración 16.ª de la adaptación del PGC a las sociedades anónimas deportivas, como sigue:

| Impuesto sobre beneficios devengado | |
|--|-------------|
| Resultado contable antes de impuestos | - 59.476,22 |
| + Diferencias permanentes | + 30.662,30 |
| - Diferencias permanentes | - 5.475,00 |
| = Resultado contable ajustado | - 34.288,92 |
| × Tipo de gravamen | 0,35 |
| = Impuesto bruto | - 12.001,12 |
| - Deducciones y bonificaciones | - 2.100,00 |
| = IS devengado | - 14.101,12 |

El importe así calculado será por el que se abone la cuenta 6300. *Impuesto sobre beneficios.* Ahora bien, para contabilizar el impuesto, hemos de examinar, además, las diferencias temporales entre el resultado contable y la base imponible pues, como consecuencia del método del efecto impositivo, darán lugar a activos y pasivos de carácter fiscal. El análisis consiste en determinar, por un lado, si tienen origen en el ejercicio actual o, por el contrario, proceden de ejercicios anteriores y, por otra parte, si son positivas o negativas. En el caso que nos ocupa, el resultado de dicho estudio es el siguiente:

| Diferencias temporales | | | | |
|---|-----------------------------------|--------------|-------------------------------------|-----------|
| Concepto | Con origen en el ejercicio actual | | Con origen en ejercicios anteriores | |
| | Positivas | Negativas | Positivas | Negativas |
| Amortización de página web | 915,00 | | | |
| Traspaso de futbolista | | 1.000.000,00 | | |
| Provisión para insolvencias | 500.000,00 | | | |
| Arrendamiento financiero | | 3.712,82 | | |
| Contrato de <i>renting</i> | 522,00 | | | |
| Provisión por depreciación de valores negociables | 1.800,00 | | | |
| Venta de derechos federativos | | 3.000.000,00 | | |
| Provisión para insolvencias | 1.000.000,00 | | | |

El análisis de las diferencias temporales es fundamental desde el punto de vista contable pues, cuando se originan en el ejercicio actual, aquellas que sean positivas dan lugar a la aparición de impuestos anticipados mientras que las negativas originan impuestos diferidos.

En cambio, cuando el origen de las diferencias se encuentra en ejercicios anteriores, si aparecen como positivas corresponderán a la reversión de diferencias negativas y, por tanto, dan lugar a un cargo en los impuestos diferidos, partida que resultó abonada cuando apareció la diferencia negativa. Por el contrario, si son negativas es porque en un ejercicio anterior se presentaron como positivas, luego cuando revierten dan lugar a un abono de los impuestos anticipados, partida que fue cargada cuando nació la diferencia temporal positiva.

Teniendo en cuenta el IS devengado, las diferencias temporales, la base imponible negativa presentada, las retenciones y la cuota a devolver por la Hacienda Pública en concepto del IS, el asiento de contabilización del impuesto será como sigue:

| | |
|------------|---|
| 3.822,51 | <i>Hacienda Pública, deudor por IS (4709)</i> |
| 320,25 | <i>Impuesto sobre beneficios anticipado (página web) (4740)</i> |
| 525.000,00 | <i>Impuesto sobre beneficios anticipado (provisión insolvencias) (4741)</i> |
| 182,70 | <i>Impuesto sobre beneficios anticipado (contrato de renting) (4742)</i> |

**BALANCE DE COMPROBACIÓN A 30 DE JUNIO DE 2005
(PREVIO A LA REGULARIZACIÓN)**

| Cuentas | Saldo deudores | Saldo acreedores |
|--|-------------------|---------------------|
| 1000. Capital social | | 18.185.400,00 |
| 1120. Reserva legal | | 1.454.932,00 |
| 1170. Reservas voluntarias | | 956.662,86 |
| 1300. Subvenciones oficiales de capital | | 28.676,67 |
| 1331. Subvenciones de intereses de la Liga Nacional Profesional .. | | 8.364,04 |
| 1410. Provisión para impuestos | | 3.320,00 |
| 1420. Provisión para responsabilidades | | 5.000,00 |
| 1700. Deudas a largo plazo con entidades de crédito (<i>leasing</i>) | | 14.345,00 |
| 1701. Deudas a largo plazo con entidades de crédito (<i>renting</i>) | | 4.560,78 |
| 1702. Préstamos a largo plazo de entidades de crédito | | 69.131,37 |
| 2020. Gastos de ampliación de capital | 4.414,74 | |
| 2110. Propiedad industrial | 8.625,40 | |
| 2130. Derechos de traspaso de locales | 34.500,00 | |
| 2140. Aplicaciones informáticas | 24.350,00 | |
| 2150. Derechos de adquisición de jugadores (Luis Fijo) | 3.143.755,90 | |
| 2151. Derechos de adquisición de jugadores (Iker Camilla) | 1.442.429,00 | |
| 2152. Derechos de adquisición de jugadores (Saúl González) | 1.923.224,30 | |
| 2153. Derechos de adquisición de jugadores (David Verja) | 4.664.282,50 | |
| 2154. Derechos de adquisición de jugadores (Mauricio Ríos) | 6.600.000,00 | |
| 2155. Derechos de adquisición de jugadores (Roberto Largo) | 300.000,00 | |
| 2156. Derechos de adquisición de jugadores (Golardo) | 300.000,00 | |
| 2160. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento finan- ciero | 24.375,00 | |
| 2161. Derechos sobre bienes en régimen de <i>renting</i> | 5.800,00 | |
| 2180. Derechos sobre inversiones realizadas en terrenos o instala- ciones cedidos | 156.000,00 | |
| 2220. Instalaciones técnicas | 401.800,50 | |
| 2230. Maquinaria | 59.450,00 | |
| 2248. Otras construcciones deportivas (suelo) | 60.000,00 | |
| 2249. Otras construcciones deportivas (instalaciones) | 743.470,00 | |
| 2260. Mobiliario y material deportivo | 195.400,00 | |
| 2270. Equipos para procesos de información | 61.450,00 | |
| 2280. Elementos de transporte | 15.600,00 | |
| 2290. Otro inmovilizado material | 765.850,00 | |
| 2510. Valores de renta fija (Obligaciones «TELENOW») | 71.500,00 | |
| 2511. Valores de renta fija (Obligaciones «MARKETING DEPOR- TIVO») | 146.643,75 | |
| 2520. Créditos a largo plazo | 1.000.000,00 | |
| 2720. Gastos por intereses diferidos (<i>leasing</i>) | 1.777,08 | |
| 2721. Gastos por intereses diferidos (<i>renting</i>) | 1.363,80 | |
| 2730. Derechos de imagen de jugadores y técnicos | 90.000,00 | |

**BALANCE DE COMPROBACIÓN A 30 DE JUNIO DE 2005
(PREVIO A LA REGULARIZACIÓN) (cont.)**

| Cuentas | Saldo deudores | Saldo acreedores |
|---|-------------------|---------------------|
| 2811. Amortización acumulada de propiedad industrial | | 6.777,10 |
| 2813. Amortización acumulada de derechos de traspaso de locales .. | | 5.750,00 |
| 2814. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas | | 19.775,00 |
| 2815. Amortización acumulada de derechos de adquisición de jugadores | | 7.453.708,30 |
| 2816. Amortización acumulada de derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero | | 1.500,00 |
| 2817. Amortización acumulada de derechos sobre bienes en régimen de <i>renting</i> | | 1.160,00 |
| 2818. Amortización acumulada de derechos sobre inversiones realizadas en terrenos o instalaciones cedidos | | 21.800,00 |
| 2822. Amortización acumulada de instalaciones técnicas | | 199.050,25 |
| 2823. Amortización acumulada de maquinaria | | 8.917,50 |
| 2824. Amortización acumulada de otras construcciones deportivas .. | | 61.955,83 |
| 2826. Amortización acumulada de mobiliario y material deportivo .. | | 114.240,00 |
| 2827. Amortización acumulada de equipos para procesos de información | | 18.435,00 |
| 2828. Amortización acumulada de elementos de transporte | | 1.170,00 |
| 2829. Amortización acumulada de otro inmovilizado material | | 478.656,25 |
| 2970. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo (Obligaciones «TELENOW») | | 5.000,00 |
| 3000. Material deportivo | 74.770,50 | |
| 3130. Medicamentos y material sanitario de consumo | 2.580,00 | |
| 3250. Material de propaganda y de comercialización | 39.356,00 | |
| 3310. Repuestos | 1.355,90 | |
| 3900. Provisión por depreciación de material deportivo | | 21.270,50 |
| 3920. Provisión por depreciación de material de propaganda y comercialización | | 2.876,00 |
| 4000. Proveedores | | 34.304,18 |
| 4010. Proveedores, efectos comerciales a pagar | | 2.697,70 |
| 4100. Acreedores por prestaciones de servicios | | 22.126,41 |
| 4120. Liga Nacional Profesional, acreedores | | 4.311,73 |
| 4300. Abonados | 920.187,24 | |
| 4420. Liga Nacional Profesional, deudores | 7.106.923,41 | |
| 4400. Fundación Galácticos, deudores | 0,00 | |
| 4600. Anticipos de remuneraciones | 4.059.295,64 | |
| 4709. Hacienda Pública, deudor por IS | 3.822,51 | |
| 4730. Hacienda Pública, retenciones | 0,00 | |
| 4740. Impuesto sobre beneficios anticipado (página web) | 320,25 | |
| 4741. Impuesto sobre beneficios anticipado (provisión insolvencias) . | 525.000,00 | |
| 4742. Impuesto sobre beneficios anticipado (contrato de <i>renting</i>) ... | 182,70 | |

**BALANCE DE COMPROBACIÓN A 30 DE JUNIO DE 2005
(PREVIO A LA REGULARIZACIÓN) (cont.)**

| Cuentas | Saldo deudores | Saldo acreedores |
|---|-------------------|---------------------|
| 4743. Impuesto sobre beneficios anticipado (provisión depreciación de valores negociables) | 630,00 | |
| 4744. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación | 2.100,00 | |
| 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2004/2005 | 887.167,66 | |
| 4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA | | 1.704.315,70 |
| 4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas | | 1.893.086,42 |
| 4760. Organismos de la Seguridad Social, acreedores | | 265.432,90 |
| 4790. Impuesto sobre beneficios diferido (venta a plazos) | | 1.400.000,00 |
| 4791. Impuesto sobre beneficios diferido (arrendamiento financiero) | | 1.299,49 |
| 4800. Gastos anticipados (Primas de seguros) | 15.025,00 | |
| 4801. Gastos anticipados (Renovación de abonos) | 0,00 | |
| 4802. Gastos anticipados (Campaña de captación de socios) | 240.000,00 | |
| 4850. Ingresos anticipados (Renovación de abonos) | | 0,00 |
| 4851. Ingresos anticipados (Derechos de retransmisión) | | 3.000.000,00 |
| 4852. Ingresos anticipados (Campaña de captación de socios) | | 800.000,00 |
| 5200. Deudas a corto plazo con entidades de crédito (<i>leasing</i>) | | 6.700,00 |
| 5201. Deudas a corto plazo con entidades de crédito (<i>renting</i>) | | 1.520,26 |
| 5202. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito | | 20.837,94 |
| 5420. Créditos a corto plazo | 3.000.000,00 | |
| 5460. Intereses a corto plazo de valores de renta fija (Obligaciones «TELENOW») | 2.500,00 | |
| 5461. Intereses a corto plazo de valores de renta fija (Obligaciones «MARKETING DEPORTIVO») | 618,75 | |
| 5480. Imposiciones a corto plazo | 300.000,00 | |
| 5700. Caja, euros | 8.126,01 | |
| 5720. Banco e instituciones de crédito c/c vista, euros | 330.168,54 | |
| 5980. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo | | 1.500.000,00 |
| 6000. Compras de material deportivo | 538.248,00 | |
| 6010. Compras de medicamentos y material sanitario de consumo .. | 34.800,00 | |
| 6020. Compras de material de propaganda y comercialización | 254.500,00 | |
| 6030. Compras de otros aprovisionamientos | 19.370,00 | |
| 6092. <i>Rappels</i> por compras | | 12.600,00 |
| 6100. Variación de existencias de material deportivo | | 55.042,50 |
| 6110. Variación de existencias de medicamentos y material sanitario de consumo | 560,20 | |
| 6120. Variación de existencias de material de propaganda y comercialización | | 27.336,00 |
| 6130. Variación de existencias de otros aprovisionamientos | 764,10 | |
| 6200. Comunicaciones | 60.863,00 | |
| 6210. Arrendamientos y cánones | 21.706,20 | |

**BALANCE DE COMPROBACIÓN A 30 DE JUNIO DE 2005
(PREVIO A LA REGULARIZACIÓN) (cont.)**

| Cuentas | Saldo deudores | Saldo acreedores |
|---|-------------------|---------------------|
| 6220. Reparaciones y conservación | 133.297,80 | |
| 6230. Servicios de profesionales independientes | 288.486,00 | |
| 6250. Primas de seguros | 14.963,35 | |
| 6260. Servicios bancarios y similares | 394,60 | |
| 6270. Publicidad, propaganda y relaciones públicas | 59.470,50 | |
| 6280. Suministros | 32.850,70 | |
| 6290. Otros servicios | 111.188,60 | |
| 6300. Impuesto sobre beneficios | | 14.101,12 |
| 6310. Otros tributos | 5.641,00 | |
| 6311. Otros tributos (IVA no deducible) | 536,00 | |
| 6340. Ajustes negativos en la imposición indirecta | 5.899,20 | |
| 6400. Sueldos y salarios, plantilla deportiva | 11.653.731,00 | |
| 6410. Sueldos y salarios del personal no deportivo | 380.872,10 | |
| 6420. Indemnizaciones | 89.642,50 | |
| 6430. Seguridad Social a cargo de la entidad | 689.340,60 | |
| 6490. Otros gastos sociales | 22.165,50 | |
| 6520. Derechos de arbitraje | 219.814,40 | |
| 6530. Gastos de adquisición de jugadores | 1.136.091,00 | |
| 6540. Desplazamientos | 863.856,00 | |
| 6550. Cuotas a Entidades Deportivas | 215.756,80 | |
| 6560. Gastos de participación en competiciones deportivas | 240.405,00 | |
| 6570. Subvenciones a Club de Voleibol «TAURO» | 24.500,00 | |
| 6571. Subvenciones a Fundación Galácticos | 6.000,00 | |
| 6580. Sanciones deportivas | 24.430,10 | |
| 6625. Intereses de deudas (<i>leasing</i>) | 743,59 | |
| 6626. Intereses de deudas (<i>renting</i>) | 437,50 | |
| 6650. Descuentos sobre ventas por pronto pago | 144.400,00 | |
| 6690. Otros gastos financieros | 79.864,00 | |
| 6780. Gastos extraordinarios | 368.364,00 | |
| 6800. Amortización de gastos de establecimiento | 2.207,37 | |
| 6810. Amortización de derechos de adquisición de jugadores | 6.379.283,54 | |
| 6811. Amortización de propiedad industrial | 1.232,20 | |
| 6812. Amortización de derechos de traspaso | 2.300,00 | |
| 6813. Amortización de aplicaciones informáticas | 5.175,00 | |
| 6814. Amortización de derechos sobre bienes en régimen de <i>renting</i> | 1.160,00 | |
| 6815. Amortización de derechos sobre inversiones realizadas en terrenos o instalaciones cedidos | 21.800,00 | |
| 6820. Amortización de instalaciones técnicas | 39.810,05 | |
| 6821. Amortización de maquinaria | 5.945,00 | |
| 6822. Amortización de otras construcciones deportivas | 61.955,83 | |
| 6823. Amortización de mobiliario y material deportivo | 19.040,00 | |

**BALANCE DE COMPROBACIÓN A 30 DE JUNIO DE 2005
(PREVIO A LA REGULARIZACIÓN) (cont.)**

| Cuentas | Saldo deudores | Saldo acreedores |
|--|----------------------|----------------------|
| 6824. Amortización de equipos para procesos de información | 12.290,00 | |
| 6825. Amortización de elementos de transporte | 1.170,00 | |
| 6826. Amortización de otro inmovilizado material | 95.731,25 | |
| 6930. Dotación a la provisión de existencias | 24.146,50 | |
| 6968. Dotación a la provisión para valores de renta fija a largo plazo de otras entidades | 1.800,00 | |
| 6994. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de entidades deportivas | 1.500.000,00 | |
| 7000. Ingresos de Liga | | 1.504.556,40 |
| 7010. Ingresos de Copa | | 136.061,20 |
| 7020. Ingresos de competiciones oficiales internacionales | | 211.674,80 |
| 7030. Ingresos de otras competiciones y partidos amistosos | | 544.706,40 |
| 7060. Ingresos de comercialización | | 250.320,00 |
| 7070. Derechos de retransmisión | | 6.200.000,00 |
| 7080. Ingresos por publicidad | | 3.142.844,80 |
| 7090. Participación en Apuestas Mutuas Deportivas Benéficas | | 1.215.203,60 |
| 7100. Ingresos de abonados | | 6.865.572,00 |
| 7410. Subvenciones a la explotación de Entidades Deportivas | | 257.066,20 |
| 7520. Ingresos por arrendamientos | | 747.029,80 |
| 7590. Otros ingresos | | 48.808,00 |
| 7610. Ingresos de valores de renta fija (Obligaciones «TELENOW») . | | 3.000,00 |
| 7611. Ingresos de valores de renta fija (Obligaciones «MARKE- TING DEPORTIVO») | | 6.187,50 |
| 7690. Otros ingresos financieros | | 15.058,40 |
| 7750. Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio | | 8.193,33 |
| 7751. Subvenciones de intereses traspasadas al resultado del ejercicio . | | 1.842,93 |
| 7760. Beneficios procedentes del traspaso de jugadores | | 4.600.000,00 |
| 7780. Ingresos extraordinarios | | 2.500,00 |
| 7930. Provisión de existencias aplicada | | 6.420,00 |
| Total | 65.685.192,16 | 65.685.192,16 |

| CUENTA DE RESULTADOS (Debe) | Ejercicio 2004/2005 |
|---|---------------------|
| A) GASTOS | |
| 1. Aprovisionamientos | 753.263,80 |
| a) Consumo de material deportivo | 483.205,50 |
| b) Otros consumos y gastos externos | 270.058,30 |
| 2. Gastos de personal | 12.835.751,70 |
| a) Sueldos y salarios de plantilla deportiva | 11.743.373,50 |
| b) Otros sueldos, salarios y asimilados | 380.872,10 |
| c) Cargas sociales | 711.506,10 |
| 3. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado | 6.669.326,74 |
| a) Amortización de derechos de adquisición de jugadores | 6.379.283,54 |
| b) Otras amortizaciones | 290.043,20 |
| 4. Variación de provisiones de la actividad y pérdidas de créditos incobrables | 17.726,50 |
| 5. Otros gastos de explotación | 3.466.150,25 |
| a) Servicios exteriores | 723.220,75 |
| b) Tributos | 12.076,20 |
| c) Desplazamientos | 863.856,00 |
| d) Gastos de adquisición de jugadores | 1.136.091,00 |
| e) Otros gastos de gestión corriente | 730.906,30 |
| f) Dotación al fondo de reversión | |
| I. BENEFICIOS DE EXPLOTACIÓN | |
| 6. Gastos financieros y gastos asimilados | 225.445,09 |
| a) Por deudas con empresas del grupo | |
| b) Por deudas con empresas asociadas | |
| c) Por deudas con terceros y gastos asimilados | 225.445,09 |
| d) Por deudas con Entidades Deportivas | |
| e) Pérdidas de inversiones financieras | |
| 7. Variación de las provisiones de inversiones financieras | 1.501.800,00 |
| 8. Diferencias negativas de cambio | |
| II. RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS | |
| III. BENEFICIOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS | |
| 9. Variación de las provisiones de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control | |
| 10. Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial, material y cartera de control | |
| 11. Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias | |
| 12. Pérdidas procedentes del traspaso de jugadores | |
| 13. Gastos extraordinarios | 368.364,00 |
| 14. Gastos y pérdidas de otros ejercicios | |
| IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS | 4.244.172,26 |
| V. BENEFICIOS ANTES DE IMPUESTOS | |
| 15. Impuesto sobre Sociedades | -14.101,12 |
| 16. Otros impuestos | |
| VI. RESULTADO DEL EJERCICIO (BENEFICIOS) | |

| CUENTA DE RESULTADOS (Haber) | Ejercicio 2004/2005 |
|--|---------------------|
| B) INGRESOS | |
| 1. Importe neto de la cifra de negocios | 20.070.939,20 |
| a) Ingresos por competiciones | 3.612.202,40 |
| b) Ingresos por abonados y socios | 6.865.572,00 |
| c) Ingresos por retransmisión | 6.200.000,00 |
| d) Ingresos de comercialización y publicidad | 3.393.164,80 |
| 2. Trabajos efectuados por la entidad para el inmovilizado | |
| 3. Otros ingresos de la explotación | 1.052.904,00 |
| a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente | 795.837,80 |
| b) Subvenciones | 257.066,20 |
| c) Exceso de provisiones para riesgos y gastos | |
| I. PÉRDIDAS DE LA EXPLOTACIÓN | 2.600.649,29 |
| 4. Ingresos de participaciones en capital | |
| a) En entidades del grupo | |
| b) En entidades asociadas | |
| c) En entidades fuera del grupo | |
| 5. Ingresos de otros valores negociables y de créditos del activo inmovilizado ... | 9.187,50 |
| a) De entidades del grupo | |
| b) De entidades asociadas | |
| c) De entidades fuera del grupo | 9.187,50 |
| d) De Entidades Deportivas | |
| 9. Otros intereses e ingresos asimilados | 15.058,40 |
| a) De entidades del grupo | |
| b) De entidades asociadas | |
| c) Otros intereses e ingresos financieros | 15.058,40 |
| d) De Entidades Deportivas | |
| e) Beneficios en inversiones financieras | |
| 7. Diferencias positivas de cambio | |
| II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS | 1.702.999,19 |
| III. PÉRDIDAS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS | 4.303.648,48 |
| 8. Beneficios en enajenación de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control | |
| 9. Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias | |
| 10. Subvenciones de capital transferidas a resultados del ejercicio | 10.036,26 |
| 11. Beneficios procedentes del traspaso de jugadores | 4.600.000,00 |
| 12. Ingresos extraordinarios | 2.500,00 |
| 13. Ingresos y beneficios de otros ejercicios | |
| IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NEGATIVOS | |
| V. PÉRDIDAS ANTES DE IMPUESTOS | 59.476,22 |
| V. RESULTADO DEL EJERCICIO (PÉRDIDAS) | 73.577,34 |

| BALANCE DE SITUACIÓN (Activo) | Ejercicio 2004/2005 |
|--|---------------------|
| A) Accionistas por desembolsos no exigidos | |
| B) Inmovilizado | 13.755.025,86 |
| I. Gastos de establecimiento | 4.414,74 |
| II. Inmovilizaciones inmateriales deportivas | 10.919.983,40 |
| 1. Derechos de adquisición de jugadores | 18.373.691,70 |
| 2. Derechos de participación en competiciones y organización de acontecimientos deportivos | |
| 3. Derechos sobre inversiones realizadas en terrenos o instalaciones cedidos | |
| 4. Anticipos | |
| 5. Provisiones | -7.453.708,30 |
| 6. Amortizaciones | |
| III. Otras inmovilizaciones inmateriales | 196.888,30 |
| 1. Otro inmovilizado inmaterial | 253.650,40 |
| 2. Anticipos | |
| 3. Provisiones | |
| 4. Amortizaciones | -56.762,10 |
| IV. Inmovilizaciones materiales | 1.420.595,67 |
| 1. Estadios y pabellones deportivos | 803.470,00 |
| 2. Otros terrenos y construcciones | |
| 3. Instalaciones técnicas y maquinaria | 461.250,50 |
| 4. Otras instalaciones y mobiliario y material deportivo | 195.400,00 |
| 5. Anticipos e inmovilizaciones materiales en curso | |
| 6. Otro inmovilizado | 842.900,00 |
| 7. Provisiones | |
| 8. Amortizaciones | -882.424,83 |
| V. Inmovilizaciones financieras | 1.213.143,75 |
| 1. Participaciones en entidades del grupo | |
| 2. Créditos a entidades del grupo | |
| 3. Participaciones en entidades asociadas | |
| 4. Créditos a entidades asociadas | |
| 5. Cartera de valores a largo plazo | 218.143,75 |
| 6. Participaciones a largo plazo en Entidades Deportivas | |
| 7. Créditos a Entidades Deportivas | |
| 8. Otros créditos | 1.000.000,00 |
| 9. Depósitos y fianzas constituidos a largo plazo | |
| 10. Provisiones | -5.000,00 |
| VI. Acciones propias | |
| C) Gastos a distribuir en varios ejercicios | 93.140,88 |
| D) Activo circulante | 15.995.983,61 |
| I. Accionistas por desembolsos exigidos | |
| II. Existencias | 93.915,90 |
| III. Deudores | 13.405.795,80 |
| 1. Abonados y socios por cuotas | 920.187,24 |
| 2. Entidades del grupo, deudores | |
| 3. Entidades asociadas, deudores | |
| 4. Entidades Deportivas, deudores | 7.106.923,41 |
| 5. Deudores varios | |
| | .../... |

| | | |
|--|--|----------------------|
| .../... | | |
| 6. Personal | | 4.059.295,64 |
| 7. Administraciones Públicas | | 1.319.389,51 |
| 8. Provisiones | | |
| IV. Inversiones financieras temporales | | 1.803.118,75 |
| 1. Participaciones en entidades del grupo | | |
| 2. Créditos a entidades del grupo | | |
| 3. Participaciones en entidades asociadas | | |
| 4. Créditos a entidades asociadas | | |
| 5. Cartera de valores a corto plazo | | 3.118,75 |
| 6. Participaciones a corto plazo en Entidades Deportivas | | |
| 7. Créditos a Entidades Deportivas | | |
| 8. Otros créditos | | 3.000.000,00 |
| 9. Depósitos y fianzas constituidas a corto plazo | | |
| 10. Provisiones | | -1.500.000,00 |
| V. Acciones propias a corto plazo | | |
| VI. Tesorería | | 338.294,55 |
| VII. Ajustes por periodificación | | 255.025,00 |
| Total Activo | | 29.744.316,74 |

| BALANCE DE SITUACIÓN (Pasivo) | Ejercicio 2004/2005 |
|---|---------------------|
| A) Fondos propios | 20.523.417,52 |
| I. Capital suscrito | 18.185.400,00 |
| II. Prima de emisión | |
| III. Reserva de revalorización | |
| IV. Reservas | 2.411.594,86 |
| 1. Reserva legal | 1.454.932,00 |
| 2. Reserva para acciones propias | |
| 3. Reserva para acciones de la sociedad dominante | |
| 4. Reservas estatutarias | |
| 5. Otras reservas | 956.663,86 |
| V. Resultados de ejercicios anteriores | |
| 1. Remanente | |
| 2. Resultados negativos de ejercicios anteriores | |
| 3. Aportaciones de socios para compensación de pérdidas | |
| VI. Pérdidas y ganancias (Beneficio o pérdida) | -73.577,34 |
| VII. Dividendo a cuenta entregado en el ejercicio | |
| B) Ingresos a distribuir en varios ejercicios | 37.040,71 |
| 1. Subvenciones de capital | 28.676,67 |
| 2. Subvenciones de capital de Entidades Deportivas | 8.364,04 |
| 3. Diferencias positivas de cambio | |
| 4. Cesión de derechos y de ingresos futuros | |
| 5. Otros ingresos a distribuir en varios ejercicios | |
| C) Provisiones para riesgos y gastos | 8.320,00 |
| 1. Provisiones para obligaciones con el personal | |
| 2. Provisiones para impuestos | 3.320,00 |
| 3. Otras provisiones | 5.000,00 |
| 4. Fondo de reversión | |
| .../... | |

| | |
|---|----------------------|
| .../... | |
| D) Acreedores a largo plazo | 18.905,78 |
| I. Emisiones de obligaciones y otros valores negociables | |
| 1. Obligaciones no convertibles | |
| 2. Obligaciones convertibles | |
| 3. Otras deudas representadas en valores negociables | |
| II. Deudas con entidades de crédito | 18.905,78 |
| III. Deudas con entidades del grupo y asociadas | |
| 1. Deudas con entidades del grupo | |
| 2. Deudas con entidades asociadas | |
| IV. Otros acreedores | |
| 1. Deudas representadas por efectos a pagar | |
| 2. Entidades Deportivas, efectos a pagar | |
| 3. Otras deudas | |
| 4. Deudas con Entidades Deportivas | |
| 5. Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo | |
| V. Desembolsos pendientes sobre acciones no exigidos | |
| 1. De entidades del grupo | |
| 2. De entidades asociadas | |
| 3. De otras entidades | |
| E) Acreedores a corto plazo | 9.156.632,73 |
| I. Emisiones de obligaciones y otros valores negociables | |
| 1. Obligaciones no convertibles | |
| 2. Obligaciones convertibles | |
| 3. Otras deudas representadas en valores negociables | |
| 4. Intereses de obligaciones y otros valores | |
| II. Deudas con entidades de crédito | 29.058,20 |
| 1. Préstamos y otras deudas | 29.058,20 |
| 2. Deudas por intereses | |
| III. Deudas con entidades del grupo y asociadas a corto plazo | |
| 1. Deudas con entidades del grupo | |
| 2. Deudas con entidades asociadas | |
| IV. Acreedores comerciales | 63.440,02 |
| 1. Anticipos de abonados y socios por cuotas | |
| 2. Deudas por compras o prestaciones de servicios | 59.128,29 |
| 3. Deudas representadas por efectos a pagar | |
| 4. Entidades Deportivas, efectos comerciales a pagar | |
| 5. Deudas con Entidades Deportivas | 4.311,73 |
| V. Otras deudas no comerciales | 5.264.134,51 |
| 1. Administraciones Públicas | 5.264.134,51 |
| 2. Deudas representadas por efectos a pagar | |
| 3. Entidades Deportivas, efectos a pagar | |
| 4. Deudas con Entidades Deportivas | |
| 5. Otras deudas | |
| 6. Remuneraciones pendientes de pago a la plantilla deportiva | |
| 7. Remuneraciones pendientes de pago al personal no deportivo | |
| 8. Fianzas y depósitos recibidos a corto plazo | |
| VI. Provisiones para operaciones de la actividad | |
| VII. Ajustes por periodificación | 3.800.000,00 |
| Total Pasivo | 29.744.316,74 |