

CONTABILIDAD	DETERMINACIÓN DEL RESULTADO, CIERRE DEL EJERCICIO ECONÓMICO Y LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (CASO PRÁCTICO)	Núm.
TRIBUTACIÓN		37/2002

LUIS A. MALVÁREZ PASCUAL

Profesor titular de Derecho Tributario. Universidad de Huelva

M. PILAR MARTÍN ZAMORA

Profesora titular de Contabilidad. Universidad de Huelva

Extracto:

PRÓXIMAMENTE comienza el plazo para presentar la declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2001. A continuación se reproduce un supuesto práctico relativo al citado impuesto, donde, partiendo del balance de comprobación a 31 de diciembre de 2001 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 ejercicio 2001.
- Contabilización del impuesto sobre beneficios devengado.
- Confección de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio y del balance de situación a 31 de diciembre de 2001.

Sumario:

ENUNCIADO.

1. Información sobre el inmovilizado y sus correcciones valorativas.
2. Información sobre las ventas, prestaciones de servicios y correcciones valorativas de los derechos de cobro derivados de operaciones de tráfico.
3. Información sobre provisiones para riesgos y gastos.
4. Información sobre existencias y sus correcciones valorativas.
5. Información sobre inversiones financieras.
6. Información sobre subvenciones concedidas a la empresa.
7. Información sobre ciertos gastos del ejercicio.
8. Información sobre otros ingresos del ejercicio.
9. Información sobre gastos de establecimiento.
10. Información relativa a la distribución del resultado.
11. Información necesaria para la liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2002.

SOLUCIÓN.

1. Proceso de regularización.
 - 1.1. Contabilización de operaciones no formalizadas.
 - 1.2. Clasificación correcta.
 - 1.3. Periodificación.
 - 1.4. Amortización del ejercicio.
 - 1.5. Adecuación de los saldos de las cuentas a los valores atribuidos según el inventario extracontable.
 - 1.6. Determinación del resultado antes de impuestos.
2. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.
 - 2.1. Diferencias entre la normativa contable y fiscal.
 - 2.2. Pagos fraccionados.
 - 2.3. Deducciones.
 - 2.4. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.
3. Contabilización del Impuesto sobre Sociedades.
4. Cuentas anuales.

ANEXO.

ENUNCIADO

ELECTROCUTA, S.A., empresa con domicilio social en Huelva, se dedica a la venta y reparación de electrodomésticos. Al objeto de determinar el resultado y efectuar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001, facilita la siguiente información:

1. Información sobre el inmovilizado y sus correcciones valorativas.

La empresa, para el desarrollo de la actividad, cuenta con el inmovilizado que, a continuación, se detalla:

a) Una nave industrial adquirida usada el 1 de marzo de 1998 por un importe de 125.000 €. En el ejercicio en que tuvo lugar la adquisición, el valor catastral de este elemento patrimonial ascendía a 50.000 € de los cuales 8.750 € correspondían al valor del suelo.

Este activo se está amortizando linealmente a razón de un 5 por 100 anual, habiéndose considerado que el valor residual no era significativo en términos cuantitativos.

En el ámbito tributario, este elemento se viene amortizando por el método de tablas teniendo presente el sistema correspondiente a los bienes usados y, aunque se desconocía el valor originario de adquisición de la nave industrial para la empresa vendedora, se sabía que la fecha de construcción de la misma databa de 1982.

El 1 de marzo de 2001 se constituyó un derecho de superficie a favor de una UTE sobre parte del solar sobre el que se asienta la nave industrial. Como consecuencia de este contrato, el superficiario satisfizo un total de 20.000 € y se comprometió a revertir, con fecha 1 de marzo de 2011, un almacén que construirá en dichos terrenos. En la fecha de firma del contrato, se estimó que el valor actualizado del citado almacén ascendía a 60.000 €. ELECTROCUTA, S.A., considera que el criterio lineal es el más adecuado para imputar a resultados el ingreso generado en la operación.

b) Una furgoneta que fue adquirida el 1 de abril de 1999 por un total de 40.000 €. Este elemento, al que se le estimó un valor residual de 1.000 €, se viene amortizando contablemente según el procedimiento de coeficiente constante, utilizando para ello un coeficiente del 40 por 100.

Fiscalmente, se está amortizando por el mismo procedimiento, si bien se está empleando el coeficiente constante máximo que resulta aplicable a tales efectos.

c) Unos ordenadores adquiridos el 1 de marzo de 2000 por 10.000 €. La amortización de estos activos se está practicando por el procedimiento de números dígitos, habiéndose estimado una vida útil de cuatro años y un valor residual nulo.

A efectos fiscales, se utiliza el mismo procedimiento de amortización teniéndose en cuenta el período más breve posible a tales efectos.

Al cierre del ejercicio 2001, el valor de mercado de estos elementos patrimoniales asciende a 3.200 €, considerando la empresa que los ingresos generados por este activo no serán suficientes para cubrir los gastos que el mismo ocasiona.

d) Un camión de carga de tres toneladas que fue adquirido mediante un contrato de arrendamiento financiero celebrado el 15 de diciembre de 1995, teniendo lugar la entrega del bien el 31 de diciembre de ese mismo ejercicio. El coste de este elemento para la compañía de *leasing* ascendió a 66.000 €.

Las cuotas que se pactaron, con periodicidad anual, presentaban el siguiente detalle:

FECHA CUOTA	IMPORTE CUOTA	INTERESES	RECUPERACIÓN COSTE
1 de enero de 1996	15.345	550	14.795
1 de enero de 1997	15.345	414	14.931
1 de enero de 1998	15.345	277	15.068
1 de enero de 1999	15.345	139	15.206
1 de enero de 2000	Opción de compra: 6.000		6.000
TOTAL	67.380	1.380	66.000

Este elemento se contabilizó en su día como un inmovilizado inmaterial dado que las condiciones económicas del contrato permitían asegurar que se ejercitaría la opción de compra, circunstancia que se ha producido el 1 de enero de 2000 por una cuantía de 6.000 €.

Este inmovilizado se ha venido amortizando linealmente, sin computar valor residual alguno, aplicando un porcentaje del 12 por 100 anual.

Fiscalmente, una vez ejercitada la opción de compra, ELECTROCUTA, S.A., ha adoptado el método de tablas para la amortización de este elemento patrimonial, atendiendo al coeficiente máximo.

El 1 de octubre de 2001 la empresa permutó el camión de carga por dos turismos de segunda mano. Aunque el coste originario de adquisición de cada uno de los vehículos fue de 30.000 € en 1996, el valor de mercado de cada uno de ellos en la fecha de la permuta ascendía a 10.200 €.

e) Dos turismos de segunda mano adquiridos, según se ha expuesto en el apartado anterior, el 1 de octubre de 2001 mediante la permuta del camión de carga.

La empresa ha decidido amortizar estos activos linealmente a razón de un 30 por 100 anual, considerándose que el valor residual no es significativo en términos cuantitativos.

f) Un local comercial comprado el 1 de agosto de 2000 por un total de 50.000 €. En esa fecha se desconocía cuál era el valor del terreno sobre el que se asienta la edificación, no obstante se sabía que el valor catastral del local era de 20.000 € y que de esa cuantía 4.500 € correspondían al valor del suelo.

La adquisición de este elemento se financió con un préstamo ajustado a las siguientes condiciones:

- Importe concedido: 40.000 €.
- Duración del préstamo: 5 años.
- Amortización del principal en cinco cuotas de igual importe a pagar el 1 de agosto de cada año a partir del ejercicio 2001.
- Tipo de interés del 7 por 100 anual sobre el capital pendiente de pago pagadero semestralmente y por anticipado el 1 de febrero y el 1 de agosto de cada año a partir de la fecha de concesión.

La empresa, que ha incurrido en gastos de estudio y de gestión derivados de la consecución del préstamo por importe de 1.000 €, estimó que dichos gastos contribuirían a la obtención de ingresos en ejercicios futuros y, por ello, fueron reflejados como «gastos a distribuir en varios ejercicios», habiéndose decidido imputarlos a los resultados de acuerdo con el criterio de la deuda viva al cierre del ejercicio.

ELECTROCUTA, S.A., que desde su adquisición tiene alquilado el local comercial cobrando anticipadamente por dicho concepto un total de 7.500 € anuales, lo está amortizando linealmente, sin computar valor residual alguno por considerar que es irrelevante, a razón de un 2 por 100 anual.

Al cierre del ejercicio 2001 se conoce que el valor de mercado de este elemento patrimonial asciende a 46.500 €.

g) ELECTROCUTA, S.A., ha formalizado el 1 de abril de 2001 con la empresa CONSTRUCTORA UMBRÍA, S.A., un contrato privado de compraventa sobre una nave industrial, que está pendiente de construcción, por un total de 75.000 €. La empresa se ha comprometido a pagar ese precio en el período comprendido entre la fecha de formalización del contrato y 31 de diciembre de 2002, que será cuando concluya la finalización de las obras, según el siguiente calendario:

FECHA	CUANTÍA A PAGAR
1 de abril de 2001	10.000
1 de octubre de 2001	15.000
1 de julio de 2002	20.000
31 de diciembre de 2002	30.000
TOTAL	75.000

Al firmar el contrato de compraventa, CONSTRUCTORA UMBRÍA, S.A., ha establecido un pacto de reserva de dominio sobre la nave hasta que ELECTROCUTA, S.A., haya satisfecho la totalidad del precio convenido.

h) Al inicio del ejercicio 2001, ELECTROCUTA, S.A., encargó a PROGRAMADORES ODIEL, S.L., la creación de una página WEB. El 1 de mayo de 2001 la página estaba operativa recibiendo ELECTROCUTA, S.A., una factura por un total de 900 € (IVA no incluido) que satisfizo mediante transferencia bancaria.

ELECTROCUTA, S.A., entendiendo que el importe pagado por la creación de la página WEB tenía proyección plurianual y que su utilización generaría ingresos futuros, lo contabilizó como un inmovilizado inmaterial. A efectos de la amortización de este elemento, se estima que su vida útil es de tres años, que el método de amortización que mejor representa la distribución del coste del inmovilizado a lo largo del período en que generará ingresos es el lineal y que el valor residual es poco significativo en términos cuantitativos.

El 15 de noviembre de 2001 se solicitó a PROGRAMADORES ODIEL, S.L., la adecuación de la página WEB ante diferentes ataques de «hackers». El 1 de diciembre la página volvió a estar operativa.

Se sabe que el importe de la factura, que al cierre del ejercicio aún no ha sido remitida por PROGRAMADORES ODIEL, S.L., ascenderá a 200 € (IVA no incluido).

i) El 1 de mayo de 2001 ELECTROCUTA, S.A., firmó un contrato de «renting» según el cual ha arrendado, por un total de 15.000 € y durante diez años, muebles expositores para los diferentes electrodomésticos que comercializa. Este contrato, además, conlleva el mantenimiento, seguro y sustitución, en caso de deterioro, de los muebles expositores por parte de la empresa arrendadora.

A pesar de que no existe opción de compra en el contrato de arrendamiento firmado, se estima que el período de alquiler coincide con la vida útil del bien.

j) El 1 de octubre de 2001 ELECTROCUTA, S.A., formalizó un contrato con la empresa SONIM, S.A., en virtud del cual esta última cede el derecho a la explotación de una franquicia para comercializar sus productos de imagen y sonido. Como contraprestación, ELECTROCUTA, S.A.,

satisfizo mediante transferencia bancaria un total de 30.000 €, habiéndolo reflejado contablemente como un inmovilizado inmaterial en la medida en que entiende que ese pago contribuirá a la obtención de ingresos futuros.

A efectos de imputar a los resultados el importe satisfecho por la asociación a la franquicia, ELECTROCUTA, S.A., considera que el criterio más adecuado es en función de los ingresos esperados durante el período de vigencia del contrato, los cuales se estima ascenderán a:

PERÍODO	INGRESOS ESTIMADOS
1-10-2001 – 31-12-2001	8.000
1-1-2002 – 31-12-2002	36.000
1-1-2003 – 31-12-2003	45.000
1-1-2004 – 31-12-2004	57.000
1-1-2005 – 30-9-2005	34.000
TOTAL	180.000

2. Información sobre las ventas, prestaciones de servicios y correcciones valorativas de los derechos de cobro derivados de operaciones de tráfico.

La empresa ha realizado durante el ejercicio 2001 las siguientes operaciones de ventas y prestaciones de servicios caracterizadas por haberse aplazado su cobro a más de tres meses:

a) El 1 de julio de 2001 se firmó un contrato con la cadena de hoteles CLIMA, S.A., por el que ELECTROCUTA, S.A., se comprometió a la reparación y mantenimiento de los mini-bares instalados en los diferentes establecimientos de CLIMA, S.A.

El contrato, que obliga a ELECTROCUTA, S.A., hasta el 30 de junio de 2002, establece una cuantía de 102.000 € (IVA no incluido) por los servicios a prestar durante el período de vigencia del mismo. Dicho importe fue satisfecho íntegramente por CLIMA, S.A., en la fecha de formalización del citado contrato de servicios.

b) El 1 de octubre de 2001 se acordó con la empresa PUERTO, S.A., el servicio de mantenimiento de los electrodomésticos instalados en todos los puertos deportivos de Andalucía occidental. El contrato, que se extiende hasta 31 de marzo de 2002, obliga a PUERTO, S.A., a pagar un total de 9.000 € (IVA no incluido) por los servicios prestados en la fecha de finalización del mismo.

c) ELECTROCUTA, S.A., ha realizado ventas a la empresa constructora TEJADOS, S.A., consistentes en el suministro e instalación de los electrodomésticos en las cocinas de los edificios que esta última está construyendo. Las ventas correspondientes al ejercicio 2001, que ascienden a 260.000 € (IVA no incluido), se han documentado en trece letras de cambio, con vencimiento mensual a partir de 1 de septiembre de 2001, cuyo nominal es de 20.000 € cada una.

El 20 de diciembre de 2001 ELECTROCUTA, S.A., ante necesidades de tesorería, descontó en una entidad financiera las cinco primeras letras que vencían en el ejercicio 2002. El detalle del descuento de los cinco efectos es el siguiente:

CONCEPTO	IMPORTE
Nominal descontado	$5 \times 20.000 = 100.000,00$
Intereses del descuento (12 por 100 anual)	2.333,33
Comisión (0,5 por 100 sobre el nominal descontado)	50,00
Efectivo de la operación	97.616,67

d) Por último, la empresa ha efectuado durante el ejercicio 2001 ventas a la constructora CUBIERTAS, S.L., por importe de 50.000 € (IVA no incluido), habiéndose acordado el pago en cinco efectos mensuales de igual importe a partir de 1 de noviembre de 2001.

ELECTROCUTA, S.A., cuando desde el punto de vista fiscal es posible, imputa según el criterio de caja las rentas a resultados.

En relación con el resto de operaciones realizadas durante el año 2001, se conoce que se han entregado bienes a clientes por importe de 6.000 € aunque, al cierre del ejercicio, no se han emitido las facturas correspondientes.

Por otra parte, al cierre del ejercicio 2001, existe una serie de pedidos pendientes, aún no confirmados, con reserva de mercancía, para su entrega en el mes de enero de 2002 por un importe total de 8.900 €.

Finalmente, de los derechos de cobro sobre determinados clientes, un total de 20.000 € no ha sido satisfecho a su vencimiento que era el 31 de octubre de 2001. La empresa dotó una provisión por insolvencias al considerar que probablemente no cobraría el 50 por 100 de las cantidades adeudadas por dichos clientes. Además, al cierre del ejercicio, ELECTROCUTA, S.A., dotará una provisión por insolvencias de tráfico, siguiendo el método global, por una cuantía del 1 por 100 sobre el saldo de deudores por operaciones de tráfico a esa fecha, a excepción de los considerados como de dudoso cobro.

3. Información sobre provisiones para riesgos y gastos.

ELECTROCUTA, S.A., dotará las oportunas provisiones para riesgos y gastos al haber estimado al cierre del ejercicio 2001 los siguientes riesgos:

a) La empresa ofrece una garantía en todos sus productos. En relación con los gastos de reparaciones derivados de ventas con garantías vivas al cierre del ejercicio 2001, ELECTROCUTA, S.A., estima un riesgo probable por importe de 35.000 €. Se conocen, además, los siguientes datos:

	EJERCICIO 2001	EJERCICIO 2000	EJERCICIO 1999
Ventas con garantías	2.250.000	1.800.000	1.400.000
Gastos derivados de las garantías	60.000	28.000	24.000

Al cierre del ejercicio 2001, las ventas con garantías vivas ascienden a 850.000 €.

b) Además de las cantidades que la empresa, como consecuencia del convenio colectivo, aporta a un plan de pensiones, efectúa otras aportaciones a un fondo interno que tiene constituido.

Al cierre del ejercicio 2001, realiza aportaciones a este fondo interno, a través de la dotación a la correspondiente provisión, por importe de 40.000 €.

4. Información sobre existencias y sus correcciones valorativas.

La empresa ofrece la siguiente información referida a las existencias:

a) Al cierre del ejercicio 2001, el inventario practicado pone de manifiesto las siguientes existencias en almacén valoradas según el método LIFO:

EXISTENCIAS	VALORACIÓN
Electrodomésticos	320.500
Repuestos y accesorios	13.100
Trabajos en curso (mano de obra y repuestos en proceso)	32.825

Se sabe que durante los ejercicios anteriores ELECTROCUTA, S.A., ha venido aplicando el método FIFO para valorar las existencias y que durante el ejercicio 2001 ha decidido cambiar de método como consecuencia de las importantes fluctuaciones en los precios de electrodomésticos y repuestos, si bien no ha reflejado en las cuentas anuales el efecto neto derivado del cambio de criterio que, a tenor de los cálculos realizados, asciende a:

EFFECTO NETO DEL CAMBIO DE FIFO A LIFO	IMPORTE
Aumento del saldo de la cuenta «Electrodomésticos»	13.120
Disminución del saldo de la cuenta «Repuestos y accesorios»	1.735
Disminución del saldo de la cuenta «Trabajos en curso»	578

b) Se estima que la pérdida por envejecimiento de ciertos electrodomésticos asciende a 1.900 €. Para su determinación se han tenido en cuenta aquellos electrodomésticos de los que ha aparecido un modelo más reciente, previéndose una disminución del 20 por 100 del coste de estas mercancías respecto de su valor de mercado.

5. Información sobre inversiones financieras.

La empresa suministra la siguiente información sobre las inversiones financieras con las que cuenta:

a) ELECTROCUTA, S.A., mantiene desde febrero de 2001, como inversión financiera permanente, 1.000 participaciones en Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario (FIAMM) cuyo precio de adquisición ascendió a 12.100 €.

El 15 de julio de 2001 se anunció una distribución de resultados del FIAMM, que será cobrado en febrero del próximo año, correspondiendo a ELECTROCUTA, S.A., un total de 1.300 €.

Por otra parte, la empresa ha recibido una comunicación en la que se le informa que, al cierre del ejercicio, el valor liquidativo de cada una de las participaciones en el FIAMM que posee asciende a 11,5 €.

b) En agosto de 2001 ELECTROCUTA, S.A., recibió unos dividendos de RECAMBIOS CUMBRE, S.A., sociedad de la que posee el 7 por 100 del capital, por una cuantía de 10.000 €, soportando una retención del 18 por 100.

c) El 2 de octubre de 2001, en virtud de un acuerdo adoptado por la Junta General de Accionistas de COMUNICACIONES, S.A., sociedad de la que ELECTROCUTA, S.A., posee el 10 por 100 del capital, se realizó una aportación de 10.000 € a esa entidad con el propósito de compensar las pérdidas acumuladas por esa entidad.

El valor nominal de cada una de las acciones de COMUNICACIONES, S.A., es de 6,01 €.

Al cierre del ejercicio 2001, la cotización de las 10.000 acciones de COMUNICACIONES, S.A., que posee ELECTROCUTA, S.A., cotizan al 105 por 100, si bien la cotización media del último trimestre ha sido del 98 por 100.

d) El 1 de junio de 2001 ELECTROCUTA, S.A., adquirió en bolsa, como inversión financiera temporal, 500 obligaciones con un valor nominal de 60 € de TORRES, S.A., por un total de 33.200 €. Estos títulos devengan un interés del 6 por 100 anual pagadero por vencido el 1 de febrero y el 1 de agosto de cada año, soportándose una retención del 18 por 100 sobre los intereses brutos.

A 31 de diciembre de 2001, las obligaciones cotizan al 119 por 100.

e) ELECTROCUTA, S.A., en el ejercicio 1999 adquirió 1.000 acciones propias sin el propósito inicial de reducir la cifra de capital. Al cierre del ejercicio 2000, dado que el valor teórico de cada acción ascendía a 8,9 €, la empresa dotó una provisión por depreciación de estos títulos. Al cierre del ejercicio 2001, el valor teórico de cada acción es de 19,83 €.

6. Información sobre subvenciones concedidas a la empresa.

ELECTROCUTA, S.A., se ha visto beneficiada con las siguientes subvenciones oficiales:

a) En noviembre de 2000 se recibió la confirmación de la concesión de una subvención destinada a financiar los ordenadores adquiridos ese año, al haberse acogido la empresa a un programa de renovación de equipos informáticos para la adaptación al efecto 2000. Esta subvención, que asciende a 7.000 €, ha sido ingresada el 1 de marzo de 2001 en la cuenta corriente de ELECTROCUTA, S.A.

b) El 1 de marzo de 2001, ELECTROCUTA, S.A., tiene conocimiento de la concesión de una subvención por importe de 20.000 € cuyo objeto es la financiación del local comercial adquirido el 1 de agosto de 2000.

En octubre de 2001, se ingresa en la cuenta corriente de la entidad el 60 por 100 de la cuantía concedida, aplazándose el pago del importe pendiente hasta el ejercicio 2002.

c) El 31 de octubre de 2001, la empresa recibe la confirmación de la concesión de una subvención por creación de empleo por importe de 1.560 €. El importe concedido es ingresado ese mismo día en la cuenta corriente de la entidad.

7. Información sobre ciertos gastos del ejercicio.

La empresa ha satisfecho durante el ejercicio 2001 los siguientes gastos que lucen en la cuenta de pérdidas y ganancias:

a) Por primas de asistencia a la Junta General de Accionistas, se ha pagado un total de 5.000 €.

b) Por servicios de transporte realizados por auto-taxis, de los que no existe ningún tipo de justificante, ELECTROCUTA, S.A., ha abonado una cuantía de 2.000 €.

c) Como consecuencia de una inspección de trabajo en la que se detectó que la empresa no había dado de alta a un trabajador, se impuso a ELECTROCUTA, S.A., una sanción por importe de 10.000 €.

d) Según acuerdo de la Junta General de Accionistas de la entidad, aunque no consta nada sobre el particular en los Estatutos de la sociedad, se ha satisfecho un total 40.000 € en concepto de participación en los beneficios de los miembros del Consejo de Administración.

e) Durante el ejercicio se ha pagado un total de 4.500 € por la adquisición de combustible, habiéndose consumido por los vehículos en el desarrollo de los servicios prestados por la empresa durante el ejercicio. Aunque tales gastos están documentados con los recibos expedidos por las diferentes estaciones de servicios, no se dispone de la factura correspondiente, si bien la existencia y cuantía de dichos gastos puede ser probada mediante extractos bancarios al tener la empresa domiciliado el pago de los mismos.

f) El 1 de noviembre se ha iniciado una campaña de publicidad de los servicios prestados por ELECTROCUTA, S.A. La campaña, que tendrá una duración de seis meses, tiene un coste de 1.250 € que será pagado como sigue:

FECHA	IMPORTE A PAGAR
1 de noviembre de 2001	350 €
1 de enero de 2002	500 €
30 de abril de 2002	400 €

g) En la cuenta 6230. *Servicios profesionales independientes* se ha registrado, por 4.500 €, el importe pagado en marzo de 2001 por los gastos realizados durante el ejercicio anterior para la obtención de un certificado de calidad. Ese concepto no fue objeto de contabilización en el ejercicio 2000 por no poder estimar razonablemente su importe.

h) En la partida 6250. *Primas de seguros* se ha contabilizado el recibo que cubre el riesgo de incendios de todas las instalaciones durante el período comprendido entre 1 de abril de 2001 y 31 de marzo de 2002. Este recibo, que tenía un importe de 543 €, fue pagado el 4 de abril de 2001 a través de la cuenta corriente bancaria.

Se conoce que, por el mismo concepto, se pagó en abril de 2001 un total de 492 €.

i) ELECTROCUTA, S.A., ha registrado gastos financieros por importe de 232 € al recibirse el extracto bancario del mes de diciembre de 2001 y comprobar que existía un cargo por ese concepto en la cuenta corriente bancaria. Al cierre del ejercicio, se recibe la liquidación de intereses correspondiente al segundo semestre cuyo desglose es el siguiente:

CONCEPTO	IMPORTE
Intereses a su favor	473,00
– Retención (18 por 100)	85,14
Intereses a nuestro favor	619,86
Importe cargado en cuenta	232,00

8. Información sobre otros ingresos del ejercicio.

ELECTROCUTA, S.A., ha entregado durante el mes de diciembre de 2001 a la entidad con la que habitualmente opera remesas de pagos a proveedores por importe de 49.320 €, razón por la cual la entidad financiera, al cierre del ejercicio, comunica la realización de un descuento sobre el nominal de esas deudas por importe de 1.233 €.

9. Información sobre gastos de establecimiento.

El 1 de noviembre de 2000 ELECTROCUTA, S.A., llevó a cabo una ampliación de capital con cargo a reservas por importe de 22.500 €. Como consecuencia de esta operación la sociedad incurrió en gastos por un total de 1.800 €, habiéndose decidido imputarlos a resultados linealmente durante cuatro años.

10. Información relativa a la distribución del resultado.

La Junta General de Accionistas ha acordado la siguiente distribución de resultados:

CONCEPTO	IMPORTE
BASE DE REPARTO:	
• Pérdidas y ganancias (Beneficio del ejercicio)	424.337,15
REPARTO:	
• A Reserva legal	42.433,72
• A Reservas voluntarias	127.301,15
• A Dividendos	254.602,29

11. Información necesaria para la liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2002.

A fin de realizar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, se conoce la siguiente información:

a) ELECTROCUTA, S.A., a partir del ejercicio 2000, tiene la consideración de empresa de reducida dimensión, no cumpliéndose antes de esa fecha los requisitos necesarios para acceder al régimen tributario correspondiente a dichas entidades. El tipo medio que resultó en el período impositivo de 2000 fue del 32,65 por 100.

b) En el inmovilizado de la entidad existía una nave industrial adquirida a través de un contrato de arrendamiento financiero inmobiliario. El 30 de junio de 1998, fecha en que el valor neto contable de activo era de 46.000 €, fue transmitido por un total de 96.000 €. No obstante, de acuerdo con el régimen fiscal del referido contrato de arrendamiento financiero, a efectos tributarios restaba por amortizar un total de 3.000 € en la fecha en que se procedió a la transmisión del elemento patrimonial.

La renta exenta, como consecuencia de la aplicación del artículo 15.11 de la LIS, ascendió a 6.500 €.

ELECTROCUTA, S.A., se acogió al diferimiento por reinversión, para lo cual ha utilizado en los años posteriores el sistema que le ha permitido un mayor diferimiento en lo que respecta a la integración de la renta en la base imponible.

c) La entidad ha realizado los pagos fraccionados correspondientes durante el ejercicio. Se ha tomado como referencia la cuota íntegra del IS relativa al ejercicio anterior, que ascendió para los ejercicios 1999 y 2000 a 150.000 y 215.000 €, respectivamente. Por otra parte, en cada uno de dichos períodos se conocen los siguientes datos necesarios para el cálculo del pago anticipado:

CONCEPTO	1999	2000
Deducciones y bonificaciones	6.500 €	7.890 €
Retenciones	11.000 €	13.400 €

d) ELECTROCUTA, S.A., ha soportado durante el ejercicio 2001 un total de 2.115,99 € en concepto de retenciones.

e) Los gastos de formación del personal, a través de cursos de reciclaje, han supuesto un total de 20.000 €. Por este mismo concepto, se incurrió en el año 2000 y 1999 en una cuantía de 8.000 y 12.000 €, respectivamente.

f) Datos identificativos para la liquidación del Impuesto sobre Sociedades:

AGENCIA TRIBUTARIA		
DELEGACIÓN	ADMINISTRACIÓN	CÓDIGO
Huelva	Huelva	21600

IDENTIFICACIÓN	
NIF	A21032180
RAZÓN SOCIAL	ELECTROCUTA, S.A.
DOMICILIO	Avda. del Decano del Fútbol Español, 15. 21001-Huelva

ADMINISTRADORES				
CARGO	NOMBRE Y APELLIDOS	NIF	PROVINCIA DOMICILIO FISCAL	CÓDIGO PROVINCIAL
Presidente	Juan Fernández López	29790626Z	Huelva	21
Vicepresidente	Francisco Pérez Mendoza	29777348F	Huelva	21
Secretario	Antonio Cambra Romero	29758663K	Huelva	21

El nombramiento de los referidos cargos se recoge en escritura pública, de fecha 10 de enero de 1994, firmada ante el notario Sr. Juan Sánchez Carbajo.

SE PIDE:

Partiendo del balance de sumas y saldos previo a la regularización y de la información facilitada, llevar a cabo el cierre del ejercicio 2001 y la liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al mismo.

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 31-DICIEMBRE-2001 (PREVIO A LA REGULARIZACIÓN)		
CUENTAS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREEDORES
1000. Capital social		152.517,91
1120. Reserva legal		4.015,18
1300. Subvenciones oficiales de capital (ordenadores)		4.666,67
1301. Subvenciones oficiales de capital (local comercial)		20.000,00
1320. Ingresos por derecho de superficie		80.000,00
1400. Provisión para pensiones y obligaciones similares		81.758,42
1700. Préstamos a largo plazo con entidades de crédito		32.000,00
1730. Proveedores de inmovilizado a largo plazo		3.244,97
1980. Acciones propias en situaciones especiales	14.700,00	
2020. Gastos de ampliación de capital	1.725,00	
2151. Página WEB	900,00	
2160. Derechos de explotación de franquicia	30.000,00	
2171. Derechos sobre bienes en «renting»	15.000,00	
2180. Derechos sobre almacén (construcción UTE)	60.000,00	
2200. Terrenos y bienes naturales (nave industrial)	21.875,00	
2201. Terrenos y bienes naturales (local comercial)	11.250,00	
2210. Construcciones (nave industrial)	103.125,00	
2211. Construcciones (local comercial)	38.750,00	
2270. Equipos para procesos de información	10.000,00	
2280. Elementos de transporte (furgoneta)	40.000,00	
2281. Elementos de transporte (camión)		
2282. Elementos de transporte (turismos)	20.400,00	
2310. Construcciones en curso (nave pendiente construcción)	25.000,00	
2518. Participaciones en FIAMM a largo plazo	10.800,00	
2700. Gastos de formalización de deudas	666,70	
2820. Amortización acumulada de construcciones (nave ind.)		14.609,38
2821. Amortización acumulada de elementos de tte. (furgoneta)		22.620,00
2822. Amortización acumulada de eq. procesos de información		3.333,33
2823. Amortización acumulada de elementos de tte. (camión)		
2824. Amortización acumulada de construcciones (local comerc.)		322,92
2990. Provisión por depreciación de acciones propias		5.800,00
3000. Electrodomésticos	270.100,00	
3200. Repuestos y accesorios	19.783,00	
3300. Trabajos en curso	26.431,00	
3900. Provisión por depreciación de electrodomésticos		1.084,00
4000. Proveedores		8.519,50
4010. Proveedores, efectos comerciales a pagar		1.461,83
4100. Acreedores por prestación de servicios		524,08
4300. Clientes	34.558,97	
4310. Efectos comerciales en cartera (TEJADOS, S.A.)	80.000,00	
4311. Efectos comerciales descontados (TEJADOS, S.A.)	100.000,00	
4313. Efectos comerciales en cartera (CUBIERTAS, S.L.)	30.000,00	

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 31-DICIEMBRE-2001 (PREVIO A LA REGULARIZACIÓN) (cont.)		
CUENTAS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREEDORES
4350. Clientes de dudoso cobro	20.000,00	
4708. Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas	8.000,00	
4730. Hacienda Pública, retenciones	2.030,85	
4731. Hacienda Pública, pagos a cuenta	93.585,60	
4740. Impuesto sobre beneficios anticipado (furgoneta)	1.249,56	
4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA		1.595,03
4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas		1.656,39
4760. Organismos de la Seguridad Social, acreedores		9.320,08
4790. Impuesto sobre beneficios diferido (nave industrial)		13.291,04
4791. Impuesto sobre beneficios diferido (difer. Reinversión)		13.445,58
4792. Impuesto sobre beneficios diferido (camión)		9.240,00
4793. Impuesto sobre beneficios diferido (ordenadores)		250,00
4800. Gastos anticipados	123,00	
4850. Ingresos anticipados (arrendamiento local)		3.750,00
4900. Provisión para insolvencias de tráfico		10.000,00
5200. Préstamos a corto plazo con entidades de crédito		
5208. Deudas por efectos descontados		100.000,00
5400. IFT. Participaciones en RECAMBIOS CUMBRE, S.A.	70.000,00	
5402. IFT. Participaciones en COMUNICACIONES, S.A.	70.100,00	
5410. Valores de renta fija a corto plazo (TORRES, S.A.)	32.600,00	
5460. Intereses a corto plazo de participaciones en FIAMM	1.300,00	
5461. Intereses a corto plazo de valores de renta fija		
5600. Fianzas recibidas a corto plazo		345,58
5700. Caja, €	11.533,15	
5720. Banco c/c	71.857,07	
5800. Intereses pagados por anticipado	233,33	
5970. Prov. deprec. de participaciones COMUNICACIONES, S.A.		2.830,00
6000. Compras de electrodomésticos	984.040,30	
6020. Compras de otros aprovisionamientos	157.912,20	
6070. Trabajos realizados por otras empresas	18.597,99	
6080. Devoluciones de compras de electrodomésticos		17.055,92
6090. Rappels por compras de electrodomésticos		20.394,00
6220. Reparaciones y conservación	32.495,94	
6230. Servicios de profesionales independientes	9.210,23	
6240. Transportes	8.033,85	
6250. Primas de seguros	543,00	
6260. Servicios bancarios y similares	460,48	
6270. Publicidad, propaganda y relaciones públicas	350,00	
6280. Suministros	1.965,18	
6290. Material de oficina	2.081,09	
6291. Comunicaciones	1.290,97	
6292. Combustible	4.500,00	

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 31-DICIEMBRE-2001 (PREVIO A LA REGULARIZACIÓN) (cont.)		
CUENTAS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREEDORES
6293. Primas de asistencia a Junta General de Accionistas	5.000,00	
6294. Servicios de transporte (taxis)	2.000,00	
6295. Sanciones	10.000,00	
6310. Otros tributos	2.113,65	
6400. Sueldos y salarios	217.927,72	
6420. Seguridad Social a cargo de la empresa	76.484,44	
6490. Otros gastos sociales	13.404,05	
6623. Intereses de deudas a largo plazo	2.520,00	
6643. Intereses por descuento de efectos	2.333,33	
6653. Descuentos sobre ventas por pronto pago	14.336,66	
6690. Otros gastos financieros	416,00	
6710. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	60,00	
6820. Amortización de elementos de transporte (camión)	5.940,00	
6940. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico	10.000,00	
7000. Ventas de electrodomésticos		1.538.500,00
7001. Ventas de electrodomésticos (TEJADOS, S.A.)		260.000,00
7002. Ventas de electrodomésticos (CUBIERTAS, S.L.)		50.000,00
7050. Prestación de servicios		321.800,00
7051. Prestación de servicios (CLIMA, S.A.)		102.000,00
7400. Subvenciones oficiales por creación de empleo		1.560,00
7520. Ingresos por arrendamientos		7.500,00
7603. Ingresos de participaciones en capital		10.000,00
7613. Ingresos de valores de renta fija		300,00
7690. Otros ingresos financieros		382,50

SOLUCIÓN

Para resolver el supuesto planteado, partiendo del balance de comprobación a 31 de diciembre de 2001 y de la información suministrada, llevaremos a cabo las siguientes operaciones:

- Proceso de regularización del ejercicio, determinando el resultado antes de impuestos.
- Liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2001.
- Contabilización del impuesto sobre beneficios devengado.
- Confección de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio y del balance de situación a 31 de diciembre de 2001.

1. Proceso de regularización.

El proceso de regularización persigue un doble objetivo: por un lado, determinar el resultado del ejercicio y, por otro, reflejar la auténtica situación de los elementos patrimoniales. Este proceso requiere la siguiente información:

- El balance de comprobación o de sumas y saldos 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.

El proceso de regularización es susceptible de ser dividido en las siguientes fases ¹:

- a) Contabilización de operaciones no formalizadas.
- b) Clasificación correcta.
- c) Periodificación.
- d) Amortización.
- e) Adecuación de los saldos de las cuentas a los valores atribuidos según el inventario extracontable.
- f) Determinación de resultados.
- g) Traslado de los resultados a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Fases que serán desarrolladas para resolver el caso propuesto dando lugar a las anotaciones que se muestran 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 o ejecutado los servicios, aun cuando no se haya extendido todavía la correspondiente factura.

¹ SÁEZ TORRECILLA, A. (1995): *Contabilidad General*, McGraw-Hill, Madrid, págs. 174 y ss.

En este sentido, del enunciado se desprenden varias operaciones no formalizadas correspondientes al ejercicio 2001 que habrán de ser registradas:

a) Respecto del contrato firmado con la empresa PUERTO, S.A., que obliga a ELECTROCUTA, S.A., al mantenimiento de electrodomésticos desde 1 de octubre de 2001 hasta 31 de marzo de 2002, será necesario, en cumplimiento del principio del devengo, registrar los ingresos derivados de la prestación de servicios correspondiente al ejercicio 2001, aunque no se haya emitido la factura pertinente. Así, la empresa habrá de contabilizar lo siguiente:

4.500,00	<i>PUERTO, S.A., facturas pendientes de formalizar (4308)</i>		
	a	<i>Prestación de servicios (PUERTO, S.A.) (7052)</i>	4.500,00
	x		

b) ELECTROCUTA, S.A., ha efectuado ventas por importe de 6.000 € que, al cierre del ejercicio, no se han facturado. De igual forma que en el caso precedente, será necesario registrar la venta independientemente de que no se haya facturado, lo que se registrará contablemente como sigue:

6.000,00	<i>Cientes, facturas pendientes de formalizar (4309)</i>		
	a	<i>Ventas de electrodomésticos (7000)</i>	6.000,00
	x		

c) En lo que se refiere a los pedidos no confirmados con reserva de mercancía, el ingreso de la venta no se reconocerá hasta que se entreguen las mercancías². En consecuencia, no procede efectuar anotación alguna en relación con esta operación en el ejercicio 2001.

d) La empresa encargó a PROGRAMADORES ODIEL, S.L., la adecuación de la página WEB ante diferentes ataques de «hackers». Aunque la factura correspondiente al servicio prestado por esta empresa no se ha recibido al cierre del ejercicio, será necesario registrar el gasto³ devengado durante el ejercicio 2001:

² En este sentido, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas: *Principios Contables. Ingresos*, AECA, Madrid, 1991, págs. 30-34.

³ Las operaciones que se realizan sobre las páginas WEB a partir del momento en que están en condiciones de funcionamiento, de acuerdo con la Consulta del ICAC núm. 1 contenida en el BOICAC núm. 44 de diciembre de 2000, tendrán la consideración de gastos del ejercicio. En efecto, en dicha Consulta se señala que «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

200,00 *Mantenimiento de la página WEB*
(6296)

a Acreedores por prestaciones de servicios, facturas pendientes de recibir o formalizar (4109) 200,00

_____ x _____

e) Las obligaciones adquiridas por ELECTROCUTA, S.A., en junio de 2001 devengan un interés del 6 por 100 anual pagadero por vencido el 1 de febrero y el 1 de agosto de cada año. Así, los intereses que lucen en el balance de comprobación facilitado por la empresa corresponden a los que se cobraron el 1 de agosto de 2001.

Teniendo en cuenta que el próximo cobro de intereses será el 1 de febrero de 2002, fecha en la que se percibirán los intereses devengados entre 1 de agosto de 2001 y 31 de enero de 2002, será necesario registrar antes de determinar el resultado del ejercicio 2001 los intereses devengados durante el período comprendido entre 1 de agosto y 31 de diciembre de 2001, los cuales ascenderán a:

$$\text{Intereses devengados (1-8-2001 – 31-12-2001)} = 500 \times 60 \times 0,06 \times 5/12 = 750 \text{ €}$$

750,00 *Intereses a corto plazo de valores de renta fija (5461)*

a Ingresos de valores de renta fija (7613) 750,00

_____ x _____

f) Como consecuencia de la campaña de publicidad iniciada el 1 de noviembre de 2001, ELECTROCUTA, S.A., ha realizado un pago por importe de 350 €. Si tenemos en cuenta que la campaña se desarrollará durante seis meses y que el coste total asciende a 1.250 €, en aplicación del principio del devengo se puede concluir que el gasto devengado durante el ejercicio 2001 asciende a 416,67 € (1.250 × 2/6). En consecuencia, procederá registrar el resto del gasto correspondiente al ejercicio y no contabilizado como sigue:

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».

66,67 *Publicidad, propaganda y relaciones públicas (6270)*

a Acreedores por prestaciones de servicios, facturas pendientes de recibir o formalizar (4109) 66,67

x

Por otra parte, si bien no se trata de operaciones no formalizadas, pues se registraron en su día, ha de tenerse en cuenta la repercusión en el resultado del ejercicio 2001 de los ingresos y gastos a distribuir en varios ejercicios que lucen en balance. En este sentido, antes de determinar el resultado del ejercicio, en aplicación del principio del devengo, será necesario efectuar las siguientes anotaciones:

a) La constitución del derecho de superficie a favor de una UTE sobre parte de un terreno propiedad de la empresa provocó el 1 de marzo de 2001 la aparición de un «ingreso a distribuir en varios ejercicios» por un importe de 80.000 €, cuantía que se deriva del importe percibido en metálico (20.000 €) y del valor actualizado de un almacén (60.000 €) que construirá la UTE y que revertirá a ELECTROCUTA, S.A., con fecha 1 de marzo de 2011⁴. Esa partida se imputará a resultados

⁴ El ICAC, en relación con la forma de contabilizar la constitución de un derecho de superficie por parte de la sociedad propietaria de un terreno, señala en la Consulta núm. 6 del BOICAC núm. 40 de diciembre de 1999 que «hay que indicar con carácter general que la constitución de un derecho de superficie supondrá un ingreso en el propietario del terreno que se generará durante el período completo de vida del mencionado derecho, independientemente del momento del cobro de las remuneraciones pactadas, de acuerdo con el principio del devengo contenido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre. Por consiguiente, se deberá registrar contablemente la cantidad recibida en el epígrafe "Tesorería", abonándose simultáneamente una partida de "Ingresos a distribuir en varios ejercicios", que se imputará a resultados mediante un criterio financiero durante el período de devengo de aquéllos... En tal sentido, la calificación de estos ingresos deberá responder al fondo económico que subyace en esta operación que no es otro que el ceder la disposición de uso de un terreno a cambio de un precio. Adicionalmente, en la medida que el inmueble construido en el terreno por cuenta de la sociedad superficiaria constituye una contraprestación más de la operación, la sociedad deberá reflejar contablemente el futuro derecho de propiedad sobre el inmueble como un activo, valorándolo por la estimación del importe actualizado que alcanzará el edificio una vez finalizado el plazo del contrato, sin perjuicio de la posible aplicación del principio de importancia relativa. En su caso, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias con el fin de atribuir al activo contabilizado el inferior valor de mercado que le corresponda al cierre del ejercicio, si existiesen causas que determinaran la imposibilidad de estimar el valor del edificio en el futuro, no se procedería a registrar dicho valor hasta el momento en que se produjese la reversión, dando información en la memoria de las causas que imposibilitan la valoración. Por último, resulta conveniente destacar que no obstante todo lo anterior, si del análisis económico de la operación de constitución del derecho de superficie se desprendiera que la contraprestación pactada por la citada operación sobre el terreno es significativamente superior a la que se hubiera obtenido de haberse constituido sobre un terreno de similares características al considerado en la consulta, se podría poner de manifiesto que el objeto económico de la operación es la transmisión de un valor inmaterial asociado al terreno. En concreto, dicho valor inmaterial transmitido, susceptible de valoración económica, podría identificarse con un derecho de construcción con características "especiales" a favor del superficiario, en cuyo caso, debería tratarse como una venta de dicho derecho en el ejercicio en el que se llevase a cabo la transmisión. Conforme a ello, si el citado valor inmaterial estuviera contabilizado firmando parte del valor del terreno en la empresa propietaria del mismo, debería darse de baja el importe correspondiente con objeto de registrar adecuadamente cada elemento patrimonial de forma separada en el activo».

mediante un criterio financiero durante el período de devengo de dichos ingresos, en este caso, diez años. La empresa, que ha considerado que el criterio más adecuado es el lineal, imputará a los resultados del ejercicio 2001 un total de 6.666,67 € ($80.000 \times 1/10 \times 10/12$) mediante el siguiente asiento:

6.666,67 <i>Ingresos por derecho de superficie</i> (1320)		a <i>Ingresos por la cesión del uso</i> <i>de terreno (7560)</i>	6.666,67
	x		

b) Con ocasión de la obtención del préstamo que ha servido para financiar la adquisición del local comercial, ELECTROCUTA, S.A., ha incurrido en gastos por importe de 1.000 € que, al considerarse que contribuirían a generar ingresos futuros, se han contabilizado como «gastos a distribuir en varios ejercicios». Estos gastos, según la Norma de Valoración 7.^a del PGC, «deberán imputarse a resultados durante el plazo de vencimiento de las correspondientes deudas y de acuerdo con un plan financiero». En este sentido, la empresa considera que el criterio financiero más adecuado es según la deuda viva al cierre del ejercicio. Por tanto, la cuantía a imputar a los resultados del ejercicio 2001 vendrá dada por:

FECHA	DEUDA VIVA	PORCENTAJE DE DEUDA VIVA	IMPUTACIÓN DE GASTOS
31-12-2000	40.000	$40.000/120.000 = 33,33\%$	333,3
31-12-2001	32.000	$32.000/120.000 = 26,67\%$	266,7
31-12-2002	24.000	$24.000/120.000 = 20,00\%$	200,0
31-12-2003	16.000	$16.000/120.000 = 13,33\%$	133,3
31-12-2004	8.000	$8.000/120.000 = 6,67\%$	66,7
TOTAL	120.000	100,00%	1.000,0

De acuerdo con los cálculos efectuados, al cierre del ejercicio será necesario efectuar la siguiente anotación:

266,70 <i>Otros gastos financieros (6690)</i>		a <i>Gastos de formalización de</i> <i>deudas (2700)</i>	266,70
	x		

c) La empresa ha obtenido dos subvenciones de capital: una, para financiar la adquisición de los ordenadores comprados en el ejercicio 2000 y otra, destinada a la compra del local comercial adquirido asimismo en el ejercicio 2000. Ambas subvenciones, según establece la Norma de Valoración 20.^a del Plan General de Contabilidad (en adelante PGC), «se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados con dichas subvenciones». Ahora bien, entre ambas subvenciones existe una diferencia esencial pues la primera ha sido concedida en el mismo ejercicio en que tiene lugar la adquisición del activo mientras que la segunda se concede en un ejercicio posterior a la entrada en funcionamiento del bien.

En el primer caso, la imputación de la subvención a los resultados se efectuará en proporción a la depreciación experimentada durante el ejercicio por el inmovilizado financiado con la subvención. En la medida que el elemento se amortiza por el procedimiento de números dígitos, habiéndose estimado una vida útil de cuatro años y un valor residual nulo, la cuantía que se trasladará a los resultados del ejercicio se obtendrá como sigue:

- Dígitos asignados: 4, 3, 2, 1
- Suma de dígitos: $4 + 3 + 2 + 1 = 10$
- Importe de la subvención por dígito: $7.000/10 = 700 \text{ €}$

$$\begin{aligned} \text{Imputación subvención ordenadores (2001)} &= (700 \times 4 \times 2/12) + (700 \times 3 \times 10/12) = \\ &= 466,67 + 1.750 = 2.216,67 \text{ €} \end{aligned}$$

El asiento que se realizará al cierre del ejercicio por la imputación a resultados de esta primera subvención será como sigue:

<p>2.216,67 <i>Subvenciones oficiales de capital</i> (ordenadores) (1300)</p>	<p><i>a Subvenciones de capital tras-</i> <i>pasadas a resultados del ejer-</i> <i>cicio (7750)</i></p>	<p>2.216,67</p>
_____	x _____	

En el segundo caso, la 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 ⁵.

⁵ En este sentido se pronuncia el ICAC en la Consulta núm. 10 del BOICAC núm. 40 de diciembre de 1999 sobre la forma de registro contable de una subvención de capital recibida para financiar un bien del inmovilizado, cuya concesión se produce después de la celebración del citado contrato. Además, se añade que «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

Teniendo en cuenta que el local de comercio se amortiza a razón del 2 por 100 anual, la vida útil del elemento será de 50 años. Ahora bien, dado que la subvención se concede el 1 de marzo de 2001 y que, desde la adquisición del local comercial, han transcurrido siete meses, la subvención se imputará a los resultados linealmente en 49 años y cinco meses y, por tanto, la cuantía que se trasladará a los resultados ascenderá a:

$$\text{Imputación subvención local comercial (2001)} = 20.000 \times 1/49,4167 = 404,72 \text{ €}$$

Así, la imputación a resultados de esta segunda subvención de capital se registrará de la siguiente forma:

	<i>404,72 Subvenciones oficiales de capital</i>	
	<i>(local comercial) (1301)</i>	
	<i>a Subvenciones de capital tras-</i>	
	<i>pasadas a resultados del ejer-</i>	
	<i>cicio (7750)</i>	<i>404,72</i>
_____	x	_____

Por otra parte, ELECTROCUTA, S.A., ha obtenido una subvención por creación de empleo. Esta subvención no reúne las características que definen a las subvenciones de capital destinadas a financiar elementos de inmovilizado o gastos de proyección plurianual, sino que tiene por objeto compensar parcialmente los mayores gastos de personal derivados de la contratación de trabajadores ⁶. Por esta razón, la empresa la ha contabilizado como una subvención a la explotación ⁷.

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».

⁶ Al respecto, la Consulta 2207-01 de la DGT establece que «es criterio de esta Dirección General de Tributos que las subvenciones ligadas a la creación de empleo no reúnen las características que definen a las subvenciones de capital destinadas a financiar inversiones activables o gastos de proyección plurianual, sino que constituyen un instrumento de la política de apoyo a la creación de empleo que compensa parcialmente los mayores gastos de personal que supone la contratación de trabajadores en el ejercicio en que ésta se produce. En consecuencia, se imputarán a la cuenta de resultados y formarán parte de la base imponible en que se concedan, la totalidad del importe de las subvenciones recibidas por la contratación de trabajadores».

⁷ En ese sentido, el ICAC en la Consulta núm. 3 del BOICAC núm. 9 de abril de 1992, en relación con el tratamiento contable a aplicar a las subvenciones de explotación, señala que «otras subvenciones son concedidas a las sociedades mercantiles para garantizar una rentabilidad mínima, con el objeto de compensar los menores ingresos que se producen por el establecimiento de precios políticos o para fomentar la realización de determinadas actividades específicas que se concretan mediante la suscripción de contratos-programas o sistemas similares, en los que se determinan las cuantías y las causas de la concesión de estas subvenciones y, por lo tanto, no están establecidas para compensar pérdidas genéricas. En estos casos deberán lucir como un ingreso de explotación en la cuenta de pérdidas y ganancias».

1.2. Clasificación correcta.

En esta fase del proceso de regularización se corregirán todos aquellos errores advertidos en los registros contables. En este sentido, de acuerdo con el balance de comprobación confeccionado antes de la regularización y con la información facilitada, procederá efectuar los siguientes ajustes de clasificación de la información contable:

a) El capital pendiente de pago del préstamo obtenido por ELECTROCUTA, S.A., figura como una deuda a largo plazo; sin embargo, desde la fecha de cierre del ejercicio, sólo faltan siete meses para pagar la siguiente anualidad (1 de agosto de 2002). En consecuencia, será necesario ajustar la deuda de forma que la cuantía a pagar en el próximo ejercicio (8.000 €) luzca como una deuda a corto plazo:

8.000,00	<i>Préstamos a largo plazo con entidades de crédito (1700)</i>	
	<i>a Préstamos a corto plazo con entidades de crédito (5200)</i>	8.000,00
	x	

b) Como consecuencia del contrato privado de compraventa de una nave industrial, pendiente de construcción, firmado con la empresa CONSTRUCTORA UMBRÍA, S.A., ELECTROCUTA, S.A., según figura en el balance de comprobación, ha registrado un inmovilizado en curso con la denominación 2310. Construcciones en curso (nave pendiente de construcción) por el importe satisfecho durante el ejercicio 2001 (25.000 €). Sin embargo, en la medida en que CONSTRUCTORA UMBRÍA, S.A., ha establecido un pacto de reserva sobre la nave hasta que ELECTROCUTA, S.A., haya satisfecho la totalidad del precio convenido, los pagos efectuados por ELECTROCUTA, S.A., a cuenta de la obra futura se deberán registrar como un anticipo para inmovilizaciones materiales⁸. Así, el ajuste que se efectuará será el siguiente:

⁸ En el mismo sentido se pronuncia el ICAC en la Consulta núm. 1 contenida en el BOICAC núm. 39 de septiembre de 1999, en la que se señala, en relación con el registro contable de la compra de bienes inmuebles no construidos en el momento de la firma del contrato y sobre los que se establece un pacto expreso de reserva de dominio por parte del vendedor, que «el comprador está efectuando entregas en efectivo al proveedor, en concepto de a "cuenta" de obras futuras, por lo que los importes entregados se deberán registrar como un anticipo para inmovilizaciones materiales en curso, del epígrafe III. "Inmovilizaciones materiales" del activo del modelo normal de balance, recogido en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre. Posteriormente, a medida que el comprador vaya recibiendo del proveedor total o parcialmente los inmuebles construidos, es decir, cuando dichos inmuebles se incorporen al patrimonio de la empresa, deberá mantener el importe correspondiente en la partida anteriormente citada mientras se trate de inmovilizaciones materiales en curso, mientras que cuando haya finalizado la construcción de los inmuebles, deberá registrarlos como inmovilizaciones materiales en la partida 1. Terrenos y construcciones, del epígrafe III. "Inmovilizaciones materiales", del activo del modelo normal del balance; adicionalmente, si el importe del activo supera el del anticipo, se deberá registrar, en su caso, la correspondiente deuda. En todo caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberá suministrar cualquier información que resulte significativa acerca de la operación indicada, en particular sobre la reserva de dominio, de forma que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, situación financiera y resultados de la empresa».

25.000,00 *Anticipos para inmovilizaciones
materiales (2390)*

*a Construcciones en curso (nave
pendiente de construcción) (2310)* 25.000,00

_____ x _____

c) ELECTROCUTA, S.A., para valorar las existencias finales, ha empleado el método FIFO en los ejercicios anteriores a 2001. Sin embargo, en este ejercicio ha decidido cambiar de método, pasando al LIFO, como consecuencia de las importantes fluctuaciones en los precios de los electrodomésticos y repuestos, no habiendo registrado el efecto que tal cambio conlleva sobre la valoración de las existencias iniciales.

De acuerdo con el principio de uniformidad contenido en la primera parte del PGC, «adoptado un criterio en la aplicación de los principios contables dentro de las alternativas que, en su caso, éstos permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas características en tanto no se alteren los supuestos que motivaron la elección de dicho criterio. De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; pero en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales».

El tratamiento contable de los cambios de criterio se encuentra recogido en la Norma de Valoración 21.^a del PGC que dispone que en los casos excepcionales en que se alteren los criterios de contabilización de un ejercicio a otro «se considerará que el cambio se produce al inicio del ejercicio y se incluirá como resultados extraordinarios en la cuenta de pérdidas y ganancias el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos ⁹, calculadas a esa fecha, que sean consecuencia del cambio de criterio».

Teniendo en cuenta todo lo anterior, será necesario practicar un asiento con fecha 1 de enero de 2001 que tendrá el siguiente formato:

⁹ Al respecto, el ICAC en la Consulta núm. 4 recogida en el BOICAC núm. 40 de diciembre de 1999 señala, en relación con el tratamiento que conlleva el cambio de un criterio contable en la valoración de existencias, que «para el elemento objeto de consulta, existencias, el hecho de que el cálculo mencionado anteriormente [efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos derivadas del cambio de criterio] exija utilizar información procedente de ejercicios anteriores, puede conllevar problemas prácticos en ciertos casos en los que la necesidad de información de ejercicios lejanos no permita cuantificar razonablemente el efecto neto derivado del cambio de criterio. A este respecto, se considera que como mínimo, y para este caso concreto, se deberá calcular el efecto acumulado con la información que se deriva de los libros, documentación y justificantes que el empresario debe conservar obligatoriamente de acuerdo con lo previsto en el artículo 30 del Código de Comercio, es decir, retrotrayéndose a los seis años a que se refiere dicho texto».

13.120,00	<i>Electrodomésticos (3000)</i>		
		<i>a Repuestos y accesorios (3200)</i>	1.735,00
		<i>a Trabajos en curso (3300)</i>	578,00
		<i>a Ingresos extraordinarios por cambio de criterio (7780)</i>	10.807,00
_____		x	_____

d) ELECTROCUTA, S.A., ha contabilizado gastos financieros por importe de 232 € como consecuencia de un cargo en su cuenta corriente bancaria. No obstante, la recepción de la liquidación de intereses practicada a la empresa determina que la anotación efectuada no se ajusta a la realidad dado que los gastos financieros ascienden a 619,86 € y existen ingresos financieros, sometidos a retención del 18 por 100, por un total de 473 €. En consecuencia, procederá realizar un ajuste con el siguiente formato:

387,86	<i>Otros gastos financieros (6690)</i>		
85,14	<i>Hacienda Pública, retenciones (4730)</i>		
		<i>a Otros ingresos financieros (7690)</i>	473,00
_____		x	_____

1.3. Periodificación.

En cumplimiento del principio del 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 empresa, tendremos que realizar los siguientes ajustes de periodificación:

a) El contrato de mantenimiento firmado con la cadena de hoteles CLIMA, S.A., abarca la prestación de servicios por parte de ELECTROCUTA, S.A., durante el período comprendido entre 1 de julio de 2001 y 30 de junio de 2002, habiéndose cobrado el importe total en la fecha de formalización del contrato. Por tanto, será necesario ajustar la cifra de ingresos de forma que sólo luzca en la cuenta de pérdidas y ganancias la cuantía correspondiente al ejercicio 2001:

51.000,00	<i>Prestación de servicios (CLIMA, S.A.) (7051)</i>		
		<i>a Ingresos anticipados (CLIMA, S.A.) (4851)</i>	51.000,00
_____		x	_____

b) ELECTROCUTA, S.A., a tenor de la información facilitada, mantiene arrendado desde 1 de agosto de 2000 el local comercial que luce en su activo, cobrando anticipadamente 7.500 € anuales. En efecto, si se observa el balance de comprobación suministrado por la empresa encontramos la partida 7520. *Ingresos por arrendamientos* que incluye el importe cobrado por la empresa el 1 de agosto de 2001, que corresponde al período comprendido entre 1 de agosto de 2001 y 31 de julio de 2002. A fin de determinar correctamente el resultado del 2001, será necesario proceder a ajustar esa cifra de ingresos de forma que sólo luzca el importe devengado durante ese ejercicio:

<i>3.750,00</i>	<i>Ingresos por arrendamientos (7520)</i>	
	<i>a Ingresos anticipados (arrendamiento local) (4850)</i>	<i>3.750,00</i>
	x	

De igual forma, procederá la eliminación del ajuste por periodificación efectuado en el ejercicio 2000 por los seis meses que se cobraron el 1 de agosto de 2000 pero que correspondían al ejercicio 2001:

<i>3.750,00</i>	<i>Ingresos anticipados (arrendamiento local) (4850)</i>	
	<i>a Ingresos por arrendamientos (7520)</i>	<i>3.750,00</i>
	x	

c) Como consecuencia del préstamo que adeuda ELECTROCUTA, S.A., solicitado para financiar la adquisición del local comercial, se pagan intereses por anticipado los días 1 de febrero y 1 de agosto de cada año. Por tanto, la empresa durante el ejercicio ha satisfecho las siguientes cantidades:

FECHA DE PAGO	PERÍODO	IMPORTE
1 de febrero de 2001	1-2-2001 – 31-7-2001	$40.000 \times 0,07 \times 1/2 = 1.400$
1 de agosto de 2001	1-8-2001 – 31-1-2002	$32.000 \times 0,07 \times 1/2 = 1.120$

Dado que los intereses pagados con fecha 1 de agosto de 2001 abarcan el período comprendido desde esa fecha hasta 31 de enero de 2002, habrá que efectuar un ajuste de periodificación a fin de que los intereses correspondientes al mes de enero de 2002 ($1.120 \times 1/6 = 186,67$ €) no incidan en el resultado del ejercicio 2001, lo que se registrará como sigue:

186,67	<i>Intereses pagados por anticipado (5800)</i>		
		<i>a Intereses de deudas a largo plazo (6623)</i>	186,67
_____			_____
		x	

Por otra parte, será necesario eliminar el ajuste de periodificación realizado por la empresa al cierre del ejercicio anterior en concepto de los intereses del mes de enero de 2001 que fueron pagados el 1 de agosto de 2000:

233,33	<i>Intereses de deudas a largo plazo (6623)</i>		
		<i>a Intereses pagados por anticipado (5800)</i>	233,33
_____			_____
		x	

d) ELECTROCUTA, S.A., cuando efectuó el descuento de los efectos emitidos contra TEJADOS, S.A., contabilizó lo siguiente:

- Por la reclasificación de la cartera de efectos a fin de informar sobre la cifra de letras descontadas:

100.000,00	<i>Efectos comerciales descontados (TEJADOS, S.A.) (4311)</i>		
		<i>a Efectos comerciales en cartera (TEJADOS, S.A.) (4310)</i>	100.000,00
_____			_____
		x	

- Por el cobro del efectivo de la operación:

97.616,67	<i>Banco c/c (5720)</i>		
2.333,33	<i>Intereses por descuento de efectos (6643)</i>		
50,00	<i>Servicios bancarios y similares (6260)</i>		
		<i>a Deudas por efectos descontados (5208)</i>	100.000,00
_____			_____
		x	

Ahora bien, la operación de descuento ha supuesto el pago de intereses y comisiones por importe, respectivamente, de 2.333,33 y 50 €, gastos que abarcan el período comprendido entre la fecha en que se produce dicha operación (20 de diciembre de 2001) y 1 de mayo del próximo ejercicio, que será cuando venza el último efecto.

En cumplimiento del principio del devengo, será necesario imputar esos gastos al ejercicio que corresponda en función de la corriente real que los mismos representan. En este sentido, para distribuir la comisión pagada por la operación de descuento atenderemos al tiempo que comprende dicha operación, distribuyendo el gasto de forma lineal, como se indica a continuación:

PERÍODO	IMPORTE DE LA COMISIÓN
20-12-2001 – 1-5-2002 (130 días ¹⁰)	50,00
20-12-2001 – 31-12-2001 (10 días)	$50 \times 10/130 = 3,85$
1-1-2002 – 1-5-2002 (120 días)	$50 \times 120/130 = 46,15$

En consecuencia, el ajuste de periodificación que deberá realizarse tendrá la forma siguiente:

46,15 Gastos anticipados (4800)

a Servicios bancarios y similares
(6260) 46,15

_____ x _____

En cambio, los intereses pagados por el descuento de los efectos no se imputarán de forma lineal sino que atenderemos al nominal pendiente de vencimiento. De esta forma, los intereses que se devengan en cada una de las fechas en que vencen las letras de cambio ascenderán a:

PERÍODO	INTERESES DEVENGADOS
20-12-2001 – 31-12-2001	$100.000 \times 0,12 \times 10/360 = 333,33$
Total ejercicio 2001	333,33
1-1-2002 – 31-1-2002	$80.000 \times 0,12 \times 1/12 = 800$
1-2-2002 – 28-2-2002	$60.000 \times 0,12 \times 1/12 = 600$
1-3-2002 – 31-3-2002	$40.000 \times 0,12 \times 1/12 = 400$
1-4-2002 – 30-4-2002	$20.000 \times 0,12 \times 1/12 = 200$
Total ejercicio 2002	2.000,00

¹⁰ Para la determinación de la comisión y de los intereses devengados en cada uno de los ejercicios afectados, consideraremos el año comercial de 360 días a fin de simplificar los cálculos.

De acuerdo con esos cálculos, los intereses contabilizados han de ser periodificados como sigue:

2.000,00	<i>Intereses pagados por anticipado (5800)</i>		
		a	<i>Intereses por descuento de efectos (6643)</i>
			2.000,00
_____		x	_____

e) ELECTROCUTA, S.A., pagó el 4 de abril de 2001 el recibo del seguro de incendio de sus instalaciones. Esa póliza abarca el período comprendido entre 1 de abril de 2001 y 31 de marzo de 2002. Dado que la empresa ha registrado el total de la cuantía satisfecha (543 €) como gasto del ejercicio 2001, será necesario periodificar el importe correspondiente a los tres meses del ejercicio 2002 ($543 \times 3/12 = 135,75$ €) a fin de que no afecten a la determinación del resultado del ejercicio 2001:

135,75	<i>Gastos anticipados (4800)</i>		
		a	<i>Primas de seguros (6250)</i>
			135,75
_____		x	_____

Ahora bien, en el ejercicio 2000 se satisfizo por el mismo concepto un total de 492 €, habiendo la empresa periodificado el importe correspondiente al ejercicio 2001 para que no figurase como gasto en el ejercicio 2000. Procederá, antes de calcular el resultado del ejercicio 2001, imputar como gasto del ejercicio el importe que fue objeto de periodificación en el ejercicio anterior, lo que se efectuará como sigue:

123,00	<i>Primas de seguros (6250)</i>		
		a	<i>Gastos anticipados (4800)</i>
			123,00
_____		x	_____

1.4. Amortización del ejercicio.

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.

Como consecuencia de la ampliación de capital efectuada por la empresa en noviembre de 2000, se incurrió en gastos por un importe de 1.800€ que se imputarán a resultados en cuatro años y de forma lineal. En consecuencia, la cuantía que se trasladará a los resultados del ejercicio 2001 ascenderá a:

$$\text{Imputación de Gastos de ampliación de capital (2001)} = 1.800 \times 1/4 = 450 \text{ €}$$

El asiento contable correspondiente a esa imputación a resultados será el siguiente:

450,00	<i>Amortización de gastos de establecimiento (6800)</i>	
	<i>a Gastos de ampliación de capital (2020)</i>	450,00
	x	

1.4.2. Amortización del inmovilizado inmaterial.

Los elementos patrimoniales pertenecientes al inmovilizado inmaterial se amortizarán al cierre del ejercicio 2001 como sigue:

a) *Página WEB* ¹¹.

De acuerdo con la información facilitada, la empresa considera que el método de amortización más adecuado para este inmovilizado inmaterial es el lineal teniendo en cuenta un período de tres años durante el cual se espera que este activo produzca rendimientos. Dado que este activo entró en funcionamiento el 1 de mayo de 2001, la cuota de amortización correspondiente al ejercicio 2001 será:

$$\text{Amortización (2001)} = 900 \times 1/3 \times 8/12 = 200 \text{ €}$$

¹¹ El importe derivado de la creación de una página WEB tendrá la consideración de inmovilizado inmaterial cuando tenga proyección plurianual y su utilización genere ingresos futuros. Así lo expone el ICAC en la Consulta núm. 1 del BOICAC núm. 44 de diciembre de 2000 en la que se 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 5ª.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

b) *Contrato de «renting»* ¹².

La empresa, que ha contabilizado este contrato como un inmovilizado inmaterial, teniendo en cuenta que dicho contrato se firmó el 1 de mayo de 2001 y comprende un período de diez años, imputará a los resultados del ejercicio en concepto de amortización la siguiente cuantía:

$$\text{Amortización (2001)} = 15.000 \times 1/10 \times 8/12 = 1.000 \text{ €}$$

c) *Contrato de explotación de franquicia* ¹³.

Teniendo en cuenta que ELECTROCUTA, S.A., ha registrado por el importe satisfecho (30.000 €) el 1 de octubre de 2001 como un inmovilizado inmaterial y que entiende que el criterio más adecuado para imputar esa cuantía a los resultados es en función de los ingresos esperados duran-

del inmovilizado inmaterial, si el importe derivado de la creación de una página WEB, tiene una proyección plurianual y su utilización generará 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».

¹² El «renting» se configura como un contrato de arrendamiento de bienes muebles, por un tiempo y precio cierto, mediante el cual el arrendatario contrata además del uso del bien, una serie de servicios complementarios (mantenimiento, seguro, sustitución en caso de avería, etc.), y en el que no existe opción de compra, si bien en ocasiones el bien objeto del contrato es adquirido por el arrendatario al final del citado contrato por un precio aproximado al valor residual del bien. En lo que respecta a su contabilización, en la Consulta núm. 6 del BOICAC núm. 38 de junio de 1999 se apunta que «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 [contratos de "renting"], podrían producirse situaciones que desde un punto de vista 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 [norma de valoración 5.ª, apartado f) del PGC], 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».

¹³ El tratamiento contable del importe satisfecho en concepto de canon de asociación a una franquicia, según se establece en la Consulta del ICAC núm. 5 del BOICAC núm. 48 de diciembre de 2001, será el siguiente: «la calificación contable del importe satisfecho por la empresa franquiciada vendrá condicionada por su proyección económica futura, de forma que si contribuye a la obtención de ingresos futuros, desde una perspectiva económica racional, a lo largo del período de tiempo en que está vigente, deberá calificarse como un activo, y en particular, al amparo de su destino (ser empleado de forma duradera en la actividad de la empresa) como un inmovilizado inmaterial. De acuerdo con el principio de prudencia, incluido en la primera parte del PGC, y de conformidad con lo previsto en la Norma de Valoración 4.ª, Inmovilizado

te el período de vigencia del contrato de franquicia, el importe correspondiente a la amortización de este elemento patrimonial durante el ejercicio 2001 ascenderá a:

$$\text{Amortización (2001)} = 30.000 \times 8.000/180.000 = 1.333,33 \text{ €}$$

De acuerdo con los cálculos efectuados, el reflejo contable que se practicará a 31 de diciembre de 2001 referido a la depreciación experimentada por el inmovilizado inmaterial será el siguiente:

200,00	Amortización de la página WEB (6810)	
1.000,00	Amortización del contrato de «renting» (6811)	
1.333,33	Amortización del contrato de franquicia (6812)	
	a Amort. Acda. de la página WEB (2810)	200,00
	a Amort. Acda. del contrato de «renting» (2811)	1.000,00
	a Amort. Acda. del contrato de franquicia (2812)	1.333,33
	_____ x _____	

1.4.3. Amortización del inmovilizado material.

Para calcular la depreciación experimentada durante el ejercicio 2001 por los elementos patrimoniales integrados en el inmovilizado material se procederá como sigue:

a) Nave industrial.

En la fecha de adquisición de la nave industrial la empresa desconocía el valor del suelo y de la construcción puesto que se pagó un precio único por ambos elementos patrimoniales. Teniendo en cuenta que la Norma de Valoración 3.^a, párrafo b) del PGC exige que figuren por separado el valor

inmaterial, de su quinta parte, dicho activo deberá amortizarse de forma sistemática durante el período en que contribuya a la obtención de ingresos, no pudiendo exceder el período de duración del contrato de franquicia, teniendo en cuenta, en su caso, las posibles prórrogas que se pudiesen acordar. Por último, en el caso de que en algún momento de la vida del contrato existiesen dudas sobre la recuperación del activo indicado, circunstancia que debe quedar claramente especificada en la memoria se deberá registrar la oportuna corrección del valor del citado activo, de acuerdo con el Plan General de Contabilidad».

del terreno y el de los edificios y otras construcciones, dado que se disponía de información sobre el valor catastral del elemento y la parte que del mismo correspondía al suelo, ELECTROCUTA, S.A., según los datos que lucen en balance, ha aplicado la regla contenida en el artículo 1.2 RIS según la cual «cuando no se conozca el valor del suelo se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición».

Así, según la información facilitada, los valores por los que figuran el suelo y la construcción han sido calculados como sigue:

CONCEPTO	IMPORTE	PORCENTAJE
Valor catastral de la nave industrial (1-3-1998)	50.000	100%
Valor catastral del terreno sobre el que se asienta la nave (1-3-1998) ..	8.750	8.750/50.000 = 17,5%

En consecuencia, la distribución del valor del terreno y de la construcción correspondientes a la nave industrial se ha efectuado de la siguiente forma:

ELEMENTO	IMPORTE
Terrenos y bienes naturales (suelo)	125.000 × 0,175 = 21.875
Construcciones	125.000 × 0,825 = 103.125

Para amortizar este elemento la empresa viene aplicando un porcentaje del 5 por 100 anual, sin considerar valor residual alguno. La amortización correspondiente al ejercicio 2001 ascenderá a:

$$\text{Amortización (2001)} = 103.125 \times 0,05 = 5.156,25 \text{ €}$$

b) Furgoneta.

De acuerdo con la información facilitada, la empresa ha decidido emplear para la amortización de este inmovilizado material un coeficiente constante del 40 por 100. Éste se aplica sobre la cantidad pendiente de amortizar en cada período. Por tanto, si tenemos en cuenta que la base de amortización es de 39.000 € (precio de adquisición menos valor residual: 40.000 – 1.000), la amortización correspondiente al ejercicio 2001 se calculará como sigue:

EJERCICIO	CUOTA DE AMORTIZACIÓN	VALOR PENDIENTE DE AMORTIZAR
1999	$39.000 \times 0,4 \times 9/12 = 11.700$	27.300
2000	$27.300 \times 0,4 = 10.920$	16.380
2001	$16.380 \times 0,4 = 6.552$	9.828

Amortización (2001) = 6.552 €

c) Ordenadores.

Este elemento se amortiza de acuerdo con el sistema de números dígitos, habiéndose considerado un período de cuatro años.

Determinado el período de amortización, a cada uno de los ejercicios en los que el bien se va a amortizar se le asigna un valor numérico, de forma que al primer año se le asigna un valor igual al período elegido y a los sucesivos un valor que va decreciendo, en una unidad, hasta llegar al último considerado, que tendrá un valor numérico igual a la unidad. Posteriormente, se procede a la suma de los valores numéricos asignados, obteniéndose la cuota por dígito como resultado de dividir la base de amortización entre la suma total de dígitos.

La amortización que corresponde a cada ejercicio se obtiene multiplicando la cuota por dígito por el valor numérico asignado a dicho ejercicio.

En el caso que nos ocupa, tales operaciones se efectuarán como sigue:

- Dígitos asignados: 4, 3, 2, 1
- Suma de dígitos: $4 + 3 + 2 + 1 = 10$
- Cuota por dígito: $10.000/10 = 1.000$

Teniendo en cuenta que el elemento patrimonial se adquirió el 1 de marzo de 2000, los dígitos se asignarán a los ejercicios económicos como sigue:

DÍGITO	PERÍODO
4	1-3-2000 – 31-12-2000 (10 meses) 1-1-2001 – 28-2-2001 (2 meses)
3	1-3-2001 – 31-12-2001 (10 meses) 1-1-2002 – 28-2-2002 (2 meses)
2	1-3-2002 – 31-12-2002 (10 meses) 1-1-2003 – 28-2-2003 (2 meses)
1	1-3-2003 – 31-12-2003 (10 meses) 1-1-2004 – 28-2-2004 (2 meses)

Así, la amortización correspondiente al ejercicio 2001 ascenderá a:

$$\text{Amortización (2001)} = [1.000 \times 4 \times 2/12] + [1.000 \times 3 \times 10/12] = 3.166,67 \text{ €}$$

d) *Camión de carga.*

Este elemento fue adquirido mediante un contrato de arrendamiento financiero, habiéndose contabilizado como un inmovilizado inmaterial dado que las condiciones económicas del contrato permitían asegurar que se ejercitaría la opción de compra. Al producirse esa circunstancia el camión pasa a integrarse en el inmovilizado material, manteniéndose el criterio de amortización que se venía aplicando desde la formalización del contrato de arrendamiento financiero, es decir, a razón del 12 por 100 anual sin computar valor residual alguno. No obstante, en el ejercicio 2001, teniendo en cuenta que la empresa ha permutado el 1 de octubre este elemento por dos turismos, la cuota de amortización se calculará como sigue:

$$\text{Amortización (2001)} = 66.000 \times 0,12 \times 9/12 = 5.940 \text{ €}$$

5.940,00 *Amortización de elementos de transporte (camión) (6820)*

a *Amort. Acda. de elementos de transporte (camión) (2823)* 5.940,00

_____ x _____

El asiento precedente se ha registrado en la fecha en que causa baja el elemento en la contabilidad a fin de conocer el valor neto contable del camión en el momento en que tiene lugar la permuta.

e) *Turismos.*

Este inmovilizado material se obtiene como resultado de la permuta, que se produce el 1 de octubre de 2001, traspasándose el camión de carga adquirido, mediante contrato de arrendamiento financiero, en 1995. Los elementos recibidos, según dispone la norma 2.1 de la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, se valorará de acuerdo con el valor neto contable del bien cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del inmovilizado recibido si éste fuera menor.

En el caso que nos ocupa, los elementos recibidos se registrarán por el menor de los dos valores siguientes:

- Valor de mercado: $2 \times 10.200 = 20.400 \text{ €}$

- Valor neto contable del bien traspasado: 20.460 €, que ha sido determinado como sigue:

EJERCICIO	CUOTA DE AMORTIZACIÓN	AMORTIZACIÓN ACUMULADA	VALOR NETO CONTABLE
1996 ¹⁴	$66.000 \times 0,12 = 7.920$	7.920	58.080
1997	$66.000 \times 0,12 = 7.920$	15.840	50.160
1998	$66.000 \times 0,12 = 7.920$	23.760	42.240
1999	$66.000 \times 0,12 = 7.920$	31.680	34.320
2000	$66.000 \times 0,12 = 7.920$	39.600	26.400
2001	$66.000 \times 0,12 \times 9/12 = 5.940$	45.540	20.460

Así, la operación de permuta, que ha producido una pérdida extraordinaria por un total de 60 € –diferencia entre el valor neto contable del bien entregado y el valor de mercado del bien recibido a cambio–, se ha registrado como sigue:

45.210,00	<i>Amort. Acda. de elementos de transporte (camión) (2823)</i>	
20.400,00	<i>Elementos de transporte (turismos) (2282)</i>	
60,00	<i>Pérdidas procedentes del inmovilizado material (6710)</i>	
	<i>a Elementos de transporte (camión) (2281)</i>	66.000,00
_____ x _____		

El nuevo elemento patrimonial se amortizará linealmente a razón del 30 por 100 anual, considerándose que el valor residual no es significativo en términos cuantitativos. Por tanto, la cuota de amortización correspondiente al ejercicio 2001, teniendo en cuenta que la permuta tuvo lugar el 1 de octubre, será:

$$\text{Amortización (2001)} = 20.400 \times 0,3 \times 3/12 = 1.530 \text{ €}$$

¹⁴ El proceso de amortización comienza en el ejercicio 1996 pues, aunque el contrato de arrendamiento financiero se celebró el 15 de diciembre de 1995, la entrega del elemento no tiene lugar hasta 31 de diciembre de 1995, amortizándose desde 1 de enero de 1996 al entender, en virtud del principio de importancia relativa, que no amortizar durante un día en el ejercicio 1995 no altera el contenido de las cuentas anuales de ese ejercicio como expresión de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

f) Local comercial.

Para determinar el valor del suelo y de la construcción, de forma idéntica que con la nave industrial, ELECTROCUTA, S.A., ha aplicado la regla del artículo 1.2 RIS. Así, según los datos expuestos:

CONCEPTO	IMPORTE	PORCENTAJE
Valor catastral del local comercial (1-8-2000)	20.000	100%
Valor catastral del terreno sobre el que se asienta el local comercial (1-8-2000)	4.500	$4.500/20.000 = 22,5\%$

En consecuencia, la distribución del valor del terreno y de la construcción correspondientes al local comercial se ha efectuado de la siguiente forma:

ELEMENTO	IMPORTE
Terrenos y bienes naturales (suelo)	$50.000 \times 0,225 = 11.250$
Construcciones	$50.000 \times 0,775 = 38.750$

Para amortizar este elemento la empresa viene aplicando un porcentaje del 2 por 100 anual, sin computar valor residual alguno. La amortización correspondiente al ejercicio 2001 ascenderá a:

$$\text{Amortización (2001)} = 38.750 \times 0,02 = 775 \text{ €}$$

En definitiva, la empresa tendrá que efectuar al cierre del ejercicio el siguiente asiento para reflejar contablemente la depreciación experimentada por el inmovilizado material:

5.156,25	Amortización de construcciones (nave industrial) (6821)	
6.552,00	Amortización de elementos tte. (furgoneta) (6822)	
3.166,67	Amortización de equipos para pro- cesos de información (6823)	
1.530,00	Amortización de elementos tte. (turismos) (6825)	
775,00	Amortización de construcciones (local comercial) (6824)	
	a Amort. Acda. de construc. (nave industrial) (2820)	5.156,25

a Amort. Acda. de elementos tte. (furgoneta) (2821)	6.552,00
a Amort. Acda. de eq.procesos de información (2822)	3.166,67
a Amort. Acda. de elementos tte. (turismos) (2825)	1.530,00
a Amort. Acda. de construc.(local comercial) (2824)	775,00

x

1.5. Adecuación de los saldos de las cuentas a los valores atribuidos según el inventario extra-contable.

En este epígrafe analizaremos, en primer lugar, las variaciones experimentadas en las provisiones, ya sean de insolvencias, de depreciación de elementos de activo, o de riesgos y gastos; en segundo lugar, el ajuste a practicar sobre la cifra de existencias; en tercer lugar, la adecuación de las participaciones en Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario al valor liquidativo correspondiente al cierre del ejercicio y, finalmente, la adecuación del saldo de la cuenta de proveedores por la reducción experimentada en su nominal como consecuencia de las remesas de pagos enviadas a la entidad financiera con la que ELECTROCUTA, S.A., opera habitualmente.

1.5.1. Provisiones para insolvencias.

De acuerdo con la información suministrada, ELECTROCUTA, S.A., ha dotado una provisión para insolvencias por importe de 10.000 € relacionada con unos derechos de cobro que no fueron atendidos a su fecha de vencimiento. Es decir, según figura en el balance de comprobación confeccionado antes de la regularización, la empresa ha practicado las siguientes anotaciones:

20.000,00 Clientes de dudoso cobro (4350)

a Clientes (4300)	20.000,00
-------------------	-----------

x

10.000,00 Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico (6940)

a Provisión para insolvencias de tráfico (4900)	10.000,00
---	-----------

x

Esa provisión figurará en la contabilidad mientras la situación provisional de insolvencia no se transforme en definitiva o se consiga hacer efectivo el derecho de cobro que se mantiene sobre el cliente.

Por otra parte, al cierre del ejercicio se estima que el riesgo probable de insolvencia de la cartera de clientes asciende al 1 por 100 del saldo de deudores (a excepción de los créditos considerados como de dudoso cobro), dotando la empresa la oportuna provisión:

CÁLCULO DE LA PROVISIÓN POR INSOLVENCIAS (MÉTODO GLOBAL)	
CONCEPTO	IMPORTE
Saldo de la partida 4300. <i>Cientes</i> (31-12-2001)	34.558,97
Saldo de la partida 4310. <i>Efectos comerciales en cartera</i> (TEJADOS, S.A.) (31-12-2001)	80.000,00
Saldo de la partida 4311. <i>Efectos comerciales descontados</i> (TEJADOS, S.A.) (31-12-2001)	100.000,00
Saldo de la partida 4313. <i>Efectos comerciales en cartera</i> (CUBIERTAS, S.L.) (31-12-2001)	30.000,00
Saldo de la partida 4308. <i>PUERTO, S.A., facturas pendientes de formalizar</i> (31-12-2001)	4.500,00
Saldo de la partida 4309. <i>Cientes, facturas pendientes de formalizar</i> (31-12-2001)	6.000,00
Provisión para insolvencias de tráfico	$0,01 \times 255.058,97 = \mathbf{2.550,59}$

2.550,59 *Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico (6940)*

a *Provisión para insolvencias de tráfico, método global (4901)* 2.550,59

x

1.5.2. Provisión por depreciación de existencias.

Según establece el apartado 4 de la Norma de Valoración 13.^a del PGC, «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».

En este sentido, ELECTROCUTA, S.A., estima que, al cierre del ejercicio 2001, las existencias inventariadas de electrodomésticos han experimentado una pérdida de carácter reversible por importe de 1.900 €. Por tanto, en cumplimiento del principio de prudencia, deberá dotarse una provisión por depreciación de existencias:

<i>1.900,00</i>	<i>Dotación a la provisión de electrodomésticos (6930)</i>		
	<i>a</i>	<i>Provisión por depreciación de electrodomésticos (3900)</i>	<i>1.900,00</i>
	x		

Ahora bien, del balance inicial se desprende que la dotación correspondiente al ejercicio 2000 ascendió a 1.084 €, provisión que deberá ser eliminada antes de proceder al cierre del ejercicio 2001:

<i>1.084,00</i>	<i>Provisión por depreciación de electrodomésticos (3900)</i>		
	<i>a</i>	<i>Provisión de electrodomésticos aplicada (7930)</i>	<i>1.084,00</i>
	x		

1.5.3. Provisión por depreciación del inmovilizado material.

A tenor de lo dispuesto por la Norma de Valoración 2.^a, apartado 5, del PGC, «deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias con el fin de atribuir a cada elemento de inmovilizado material el inferior valor de mercado que le corresponda al cierre de cada ejercicio, siempre que el valor contable del inmovilizado no sea recuperable por la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización». En el mismo sentido se manifiesta la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, cuando, en su norma séptima, al regular las pérdidas de carácter reversible, establece que será necesario dotar la provisión siempre que «el valor neto contable no pueda recuperarse mediante la generación de ingresos suficientes para cubrir los costes y gastos, incluida la amortización, que se producen como consecuencia de su utilización».

Así, teniendo en cuenta la información facilitada, los elementos patrimoniales incluidos en el inmovilizado material que han podido experimentar una pérdida reversible son los siguientes:

a) Ordenadores.

El valor neto contable de los ordenadores asciende a:

EJERCICIO	CUOTA DE AMORTIZACIÓN	AMORTIZACIÓN ACUMULADA	VALOR NETO CONTABLE
2000	3.333,33	3.333,33	6.666,67
2001	3.166,67	6.500,00	3.500,00

En la medida en que al cierre del ejercicio 2001 el valor de mercado de este activo asciende a 3.200 € y la empresa entiende que los ingresos que generará dicho elemento no son suficientes para cubrir los costes que el mismo ocasionará, procederá dotar una provisión por depreciación del inmovilizado material por una cuantía de 300 € (3.500 – 3.200), que es la pérdida reversible puesta de manifiesto:

300,00 Dotación a la provisión del inmovilizado material (6920)

a Provisión por depreciación de equipos para procesos de información (2927) 300,00

_____ x _____

b) Local comercial.

Al cierre del ejercicio 2001, el valor neto contable del local comercial adquirido el 1 de agosto de 2000 asciende a:

EJERCICIO	CUOTA DE AMORTIZACIÓN	AMORTIZACIÓN ACUMULADA	VALOR NETO CONTABLE
2000	322,92	322,92	49.677,08
2001	775,00	1.097,92	48.902,08

De acuerdo con la información suministrada, el valor de mercado de este elemento patrimonial al cierre del ejercicio asciende a 46.500 €. En consecuencia, procederá dotar una provisión por depreciación del inmovilizado material por un total de 2.402,08 € (48.902,08 – 46.500).

Ahora bien, si se tiene en cuenta, por un lado, que este elemento, desde su adquisición, genera rendimientos derivados de su arrendamiento y que los únicos gastos que produce son, según la información que se dispone, la amortización y los gastos financieros relativos al préstamo solicitado para la financiación de este inmovilizado; y, por otro, que esa última categoría de gastos –los intereses devengados por la financiación– no deben considerarse a efectos de determinar el conjunto de

costes que el inmovilizado produce ¹⁵, no deberá dotarse provisión alguna pues, a pesar de que el valor de mercado del bien es inferior a su valor neto contable, los ingresos generados por el activo superan a los costes producidos por su utilización.

1.5.4. Provisión por depreciación de inversiones financieras.

Los valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado, según dispone el apartado 2 de la Norma de Valoración 8.^a del PGC, «se contabilizarán, al menos al final de ejercicio, por el precio de adquisición o el de mercado si éste fuese inferior a aquél. En este último caso, deberán dotarse las provisiones necesarias para reflejar la depreciación experimentada. No obstante, cuando medien circunstancias de suficiente entidad y clara constancia que determinen un valor inferior al precio de mercado antes indicado, se realizará la corrección valorativa que sea pertinente para que prevalezca dicho valor inferior».

Por su parte, si se trata de valores negociables no admitidos a cotización en un mercado secundario organizado, dispone la misma norma que «cuando el precio de adquisición sea superior al importe que resulte de aplicar criterios valorativos racionales admitidos en la práctica, se dotará la

¹⁵ Al respecto la Consulta núm. 4 del ICAC (BOICAC núm. 39 de septiembre de 1999), sobre las correcciones valorativas que corresponde realizar en un inmovilizado material que se explota en alquiler y que es financiado mediante un préstamo, cuando el valor de mercado del citado inmovilizado es inferior a su valor neto contable, señala que «el apartado quinto de la norma de valoración segunda contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, establece lo siguiente: "1. Deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias con el fin de atribuir a cada elemento del inmovilizado material el inferior valor de mercado que le corresponda al cierre de cada ejercicio, siempre que el valor contable del inmovilizado no sea recuperable por la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización". De lo anterior se desprende que para delimitar si se debe dotar provisión de un inmovilizado se compara el valor neto contable con su valor de mercado y si éste es menor que el valor neto contable, éste se compara a su vez con otro valor que se determina a partir de los ingresos y gastos derivados del activo de acuerdo con las circunstancias concretas de la empresa, que deben quedar explicitadas y justificadas en la memoria de las cuentas anuales; de forma que respecto a este último, el fin perseguido es analizar, si la generación de ingresos permite recuperar dicho activo teniendo en cuenta los gastos necesarios para su funcionamiento, a efectos de cuantificar adecuadamente la corrección valorativa. La norma de valoración anteriormente transcrita no especifica los costes y gastos a tener en cuenta a efectos de su comparación con los ingresos a generar por el activo, si bien en la Resolución de este Instituto de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, en su norma séptima, al regular las pérdidas de carácter reversible, establece que será necesario dotar la provisión siempre que "el valor neto contable no pueda recuperarse mediante la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización, que se producen como consecuencia de su utilización". A este respecto, parece desprenderse la idea de recuperación por lo que se deberán comparar los ingresos procedentes del activo con todos los gastos necesarios para la generación de aquéllos, es decir, los derivados de la utilización del activo, tanto los directamente imputables como aquellos costes indirectos que deban ser claramente atribuidos al uso del activo con criterios racionales; en todo caso, se deberá tener en cuenta el valor actual de dichos conceptos, para lo que deberá utilizarse un tipo de interés aplicable a operaciones similares, obteniendo de esta forma, en su caso, el importe de la provisión a efectuar que resulta de la diferencia entre el valor neto contable del inmueble y el citado valor de recuperación (en caso de que el valor de mercado del inmueble fuese inferior). De acuerdo con lo anterior, los gastos financieros derivados del préstamo que financia el inmovilizado no deben tenerse en consideración a los efectos del cálculo a que se ha hecho referencia, de forma que la estructura financiera de la empresa no afecta a la valoración del citado activo; exceptuando aquéllos que de acuerdo con la norma de valoración segunda del Plan General de Contabilidad se hayan incluido, antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo, en el precio de adquisición o coste de producción del mismo».

correspondiente provisión por la diferencia existente. A estos efectos, cuando se trate de participaciones en capital, se tomará el valor teórico contable que corresponda a dichas participaciones, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración posterior».

En relación con el caso propuesto, ELECTROCUTA, S.A., deberá realizar las siguientes correcciones valorativas:

a) Acciones de COMUNICACIONES, S.A.

ELECTROCUTA, S.A., cuenta con 10.000 acciones de COMUNICACIONES, S.A., que figuran contabilizadas por un total de 70.100 €. Ese importe comprende la aportación efectuada con fecha 2 de octubre de 2001 para la compensación de pérdidas pues, de acuerdo con el principio del precio de adquisición, formará parte del precio de adquisición de dichos títulos de propiedad ¹⁶.

Estas acciones cotizan al cierre del ejercicio al 105 por 100, si bien la cotización media del último trimestre fue del 98 por 100. A efectos de determinar si procede, o no, la dotación de una provisión por depreciación de estos títulos, se tomará el precio de mercado que, de acuerdo con lo dispuesto en la Norma de Valoración 8.^a del PGC, será el inferior de los dos siguientes:

- Cotización media de un mercado secundario organizado correspondiente al último trimestre del ejercicio.
- Cotización del día de cierre del balance o, en su defecto, la del inmediato anterior.

Teniendo en cuenta que la cotización media del último trimestre del ejercicio 2001 es inferior a la que corresponde al día de cierre, el precio de mercado será la primera de esas cotizaciones. La aplicación de ese precio de mercado a las acciones de que dispone la empresa supone el siguiente valor de mercado de los títulos:

$$\begin{aligned} \text{Valor de mercado de las acciones de COMUNICACIONES, S.A.} &= \\ &= 10.000 \times 6,01 \times 0,98 = 58.898 \text{ €} \end{aligned}$$

¹⁶ En este sentido se manifiesta el ICAC en la Consulta núm. 3 del BOICAC núm. 36 de diciembre de 1998 que, sobre el tratamiento contable de las aportaciones realizadas por socios para compensar pérdidas en la sociedad de la que se poseen participaciones, señala que «por lo que respecta al tratamiento contable de la aportación de los socios desde el punto de vista de los socios que efectúan la aportación hay que indicar que el desembolso efectuado por una sociedad con objeto de compensar pérdidas de otra sociedad de la cual es socio, de acuerdo con el principio del precio de adquisición incluido en la primera parte del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, se debe considerar como mayor importe del precio de adquisición de las acciones o participaciones, sin perjuicio de considerar las correcciones valorativas que pudieran afectar a la inversión atendiendo a lo dispuesto en la norma de valoración 8.^a "Valores negociables" incluida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad».

En la medida en que el precio de adquisición de esos títulos, como se ha comentado, es de 70.100 €, los títulos han experimentado una pérdida reversible por la diferencia entre esos dos importes, es decir, 11.202 € (70.100 – 58.898) y, en consecuencia, debería dotarse una provisión por depreciación por esa cuantía.

Ahora bien, según se desprende del balance de comprobación confeccionado antes de las operaciones de regularización, ELECTROCUTA, S.A., tiene constituida una provisión por depreciación de esos títulos por un total de 2.830 €. Por tanto, tan sólo deberá completarse la provisión hasta la pérdida reversible detectada en el ejercicio 2001, esto es, se dotará una provisión por importe de 8.372 €:

8.372,00	<i>Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo (6983)</i>		
	<i>a Provisión por depreciación de participaciones COMUNICACIONES, S.A., (5970)</i>	8.372,00	
		x	

b) Obligaciones de TORRES, S.A.

Las obligaciones de TORRES, S.A., están valoradas por 32.600 € ya que, aunque ELECTROCUTA, S.A., pagó por esos títulos un total de 33.200 €, no forman parte del precio de adquisición de estos valores negociables, según se dispone en el apartado 1, b) de la Norma de Valoración 8.^a del PGC, «el importe de los dividendos devengados o de los intereses, explícitos devengados y no vencidos en el momento de la compra» sino que habrán de ser registrados de forma independiente, atendiendo a su vencimiento.

La empresa adquirió estos títulos el 1 de junio de 2001, fecha en la que se habían devengado intereses desde la última fecha de pago, es decir, 1 de febrero de 2001:

$$\text{Intereses devengados (1-6-2001)} = 500 \times 60 \times 0,06 \times 4/12 = 600 \text{ €}$$

Así, ELECTROCUTA, S.A., con ocasión de la compra de esos títulos efectuó la siguiente anotación contable:

32.600,00	<i>Valores de renta fija a corto plazo (TORRES, S.A.) (5410)</i>		
600,00	<i>Intereses a corto plazo de valores de renta fija (5461)</i>		
	<i>a Banco c/c (5720)</i>	33.200	
		x	

En el momento en que tuvo lugar el vencimiento de los primeros intereses desde la adquisición de títulos (1 de agosto de 2001), la empresa contabilizó lo siguiente:

738,00	Banco c/c (5720)		
162,00	Hacienda Pública, retenciones (4730)		
		a Intereses a corto plazo de valores de renta fija (5461)	600,00
		a Ingresos de valores de renta fija (7613)	300,00
_____		X	_____

Aunque los intereses devengados en esa fecha ascienden a 900 € ($500 \times 60 \times 0,06 \times 1/2$), sólo se computan como ingresos financieros la parte de los mismos devengada desde el momento en que los títulos pertenecen a la empresa.

En cuanto a la dotación a provisiones por depreciación de estos títulos con cupón corrido, a tenor de lo establecido en la Norma de Valoración 8.^a del PGC, «cuando existan intereses, implícitos o explícitos, devengados y no vencidos al final del ejercicio, los cuales deberán estar contabilizados en el activo, la corrección valorativa se determinará comparando dicho precio de mercado con la suma del precio de adquisición de los valores y de los intereses devengados y no vencidos al cierre del ejercicio».

Los intereses devengados al cierre del ejercicio ascienden a:

$$\text{Intereses devengados (31-12-2001)} = 500 \times 60 \times 0,06 \times 5/12 = 750 \text{ €}$$

En la fase de operaciones no formalizadas se ha llevado a cabo el registro contable de esos intereses apareciendo la cuenta 5461. *Intereses a corto plazo de valores de renta fija*. Por tanto, para determinar si procede, o no, dotar provisión por depreciación de estos títulos se comparará la suma de su precio de adquisición y de los intereses devengados y no vencidos al cierre con el valor de mercado de los valores:

CONCEPTO	IMPORTE
Precio de adquisición + Intereses devengados y no vencidos al cierre del ejercicio	$32.600 + 750 = 33.350$
Valor de mercado	$500 \times 60 \times 1,19 = 35.700$

Puesto que el valor de mercado es superior al resultado de sumar el precio de adquisición y los intereses devengados y no vencidos al cierre del ejercicio no procederá dotar provisión por depreciación respecto de estos valores negociables.

c) *Acciones propias.*

ELECTROCUTA, S.A., adquirió en el ejercicio 1999 un total de 1.000 acciones propias sin la intención inicial de reducir la cifra de capital. Estas acciones, según se deduce del balance facilitado, tuvieron un precio de adquisición de 14.700 €. Dado que al cierre del ejercicio 2000 el valor teórico¹⁷ de las acciones propias era de 8,9 €, la empresa dotó una provisión por depreciación de estos títulos por importe de 5.800 € (14.700 – 8.900), la cual luce en el balance de comprobación efectuado por la empresa antes de la regularización (2990. *Provisión por depreciación de acciones propias*).

Ahora bien, de acuerdo con la información facilitada, al cierre del ejercicio 2001, el valor teórico de cada acción propia asciende a 19,83 €. De esta forma, el valor de mercado es mayor que el precio de adquisición de esos títulos y no será necesario mantener la corrección valorativa que se llevó a cabo en el ejercicio anterior pues han desaparecido las causas que motivaron su aparición:

CONCEPTO	IMPORTE
Precio de adquisición de las acciones propias	14.700
Valor teórico de las acciones propias (31-12-2001)	1.000 × 19,83 = 19.830

¹⁷ El ICAC, en relación con el tratamiento contable de la adquisición de acciones de la propia sociedad sin el propósito inicial de reducción del capital y, en particular, del criterio para registrar, en su caso, la correspondiente corrección valorativa, en la consulta núm. 9 del BOICAC núm. 48 de diciembre de 2001, señala que «la norma de valoración décima del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, remite para valorar las acciones propias a la norma de valoración octava, que establece como regla general que los valores negociables, sean de renta fija o variable, se valorarán por su precio de adquisición. Dentro de este tratamiento general, en relación con las acciones propias hay que considerar que su tratamiento contable es el de un activo más, si éstas se adquieren para su posterior enajenación, mientras que si su fin último es el de la amortización del capital, figuran minorando los fondos propios, es decir, no se configuran como un activo. Por ello, en la dotación de las provisiones por depreciación de las acciones propias adquiridas para su posterior enajenación, habrá que considerar que el importe de la provisión deberá ser la diferencia entre el precio de adquisición y, en su caso, el menor de los tres importes siguientes: cotización del último día del ejercicio, cotización media del último trimestre o valor teórico de las acciones... Al respecto hay que señalar que no cabe duda, que el principio de prudencia establecido en el artículo 38 del Código de Comercio, obliga a registrar las pérdidas en el momento en que se conocen. Este hecho unido a que, como se ha indicado anteriormente, las acciones, pueden determinar una posible reducción de capital, donde se pondría de manifiesto una pérdida por la diferencia entre el valor teórico y el valor de adquisición determinó la opinión de este Instituto en los términos expresados anteriormente [consulta núm. 8 del BOICAC núm. 12]. Siendo esto así, en caso de que el valor teórico fuera el menor, y por tanto fuese el parámetro a considerar para el cálculo de la corrección valorativa, el importe de la citada provisión puede descomponerse en dos tramos: efecto mercado, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias, como un valor negociable más, y el efecto derivado de la posible reducción de capital, que por similitud con la situación que se produciría en el caso de que se hubieran adquirido las acciones para dicho fin, se imputará a reservas. Si finalmente las acciones propias fueran objeto de enajenación, debe tenerse en cuenta que el importe de la provisión dotada con cargo a reservas de acuerdo con lo expuesto en el párrafo precedente, originará un abono a reservas».

5.800,00	Provisión por depreciación de acciones propias (2990)	
	a Exceso de provisión para acciones propias (7969)	5.800,00
	x	

1.5.5. Provisiones para riesgos y gastos.

De acuerdo con la información suministrada, ELECTROCUTA, S.A., realizará las siguientes anotaciones relativas a provisiones para riesgos y gastos:

a) Provisión para garantías.

Esta provisión experimenta, según el PGC, el siguiente movimiento durante el ejercicio:

1. Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada.
2. Se cargará, al cierre del ejercicio, por la dotación efectuada en el año anterior.

En el caso propuesto, según el balance de comprobación previo al proceso de regularización, ELECTROCUTA, S.A., no dotó provisión en el ejercicio 2000. En consecuencia, sólo procederá la constitución de la provisión por el importe de la estimación realizada:

35.000,00	Dotación a la provisión para otras operaciones de tráfico (6950)	
	a Provisión para otras operaciones de tráfico (4990)	35.000,00
	x	

b) Provisión para pensiones y obligaciones similares.

ELECTROCUTA, S.A., de acuerdo con la información facilitada, efectúa aportaciones a un fondo interno de pensiones. En el ejercicio 2001, el gasto devengado por las obligaciones contraídas con los trabajadores asciende a 40.000 € que se reflejará contablemente como sigue:

40.000,00	Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones (6430)	
	a Provisión para pensiones y obligaciones similares (1400)	40.000,00
	x	

1.5.6. Ajuste de existencias.

El inventario extracontable ha puesto de manifiesto unas existencias finales valoradas en:

EXISTENCIAS	VALORACIÓN
Electrodomésticos	320.500
Repuestos y accesorios	13.100
Trabajos en curso (mano de obra y repuestos en proceso)	32.825

Sin embargo, en el balance de comprobación siguen apareciendo las mercancías existentes a comienzos del ejercicio 2001. Por ello, será necesario efectuar un ajuste de la cifra de existencias para que la contabilidad refleje las verdaderas existencias con las que cuenta la empresa al cierre del ejercicio.

Dicho ajuste consiste, por un lado, en dar de baja a las existencias que había al inicio del ejercicio y, por otro, en incorporar las unidades que existen al cierre del mismo.

En el caso planteado, ese ajuste se efectuará como sigue:

- Por la eliminación de las existencias iniciales del ejercicio 2001:

283.220,00	<i>Variación de existencias de electrodomésticos (6100)</i>		
18.048,00	<i>Variación de existencias de otros aprovisionamientos (6120)</i>		
		a	<i>Electrodomésticos (3000)</i> 283.220,00
		a	<i>Repuestos y accesorios (3200)</i> 18.048,00
		_____	x _____
25.853,00	<i>Variación de existencias de trabajos en curso (7100)</i>		
		a	<i>Trabajos en curso (3300)</i> 25.853,00
		_____	x _____

En los asientos precedentes se ha tenido en cuenta el efecto derivado del cambio de criterio de valoración de las existencias reflejado contablemente con ocasión de la fase de clasificación correcta.

- Por la incorporación de las existencias finales del ejercicio 2001:

320.500,00	<i>Electrodomésticos (3000)</i>		
13.100,00	<i>Repuestos y accesorios (3200)</i>		
		a	<i>Variación de existencias de electrodomésticos (6100)</i> 320.500,00
		a	<i>Variación de existencias de otros aprovisionamientos (6120)</i> 13.100,00
	_____	x	_____
32.825,00	<i>Trabajos en curso (3300)</i>		
		a	<i>Variación de existencias de trabajos en curso (7100)</i> 32.825,00
	_____	x	_____

1.5.7. Ajuste de las participaciones en Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario.

De acuerdo con la información facilitada, ELECTROCUTA, S.A., adquirió unas participaciones en Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario (en adelante, FIAMM), habiendo sido registradas por su valor de adquisición (12.100 €).

El 15 de julio de 2001 se anunció una distribución de resultados del FIAMM correspondiendo a ELECTROCUTA, S.A., un total de 1.300 €, lo cual ha sido registrado por la empresa como sigue:

1.300,00	<i>Intereses a corto plazo de participaciones en FIAMM (5460)</i>		
		a	<i>Participaciones en FIAMM a largo plazo (2518)</i> 1.300,00
	_____	x	_____

Como se puede comprobar se ha contabilizado el derecho de cobro por el importe de los resultados que se han devengado y aún no han sido cobrados. Además, se ha abonado la cuenta correspondiente a las participaciones ya que en la Resolución del ICAC de 27 de julio de 1992, sobre criterios de contabilización de las participaciones en los Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario, se indica en la norma 2.^a 3 que «los importe procedentes de la distribución de resultados del Fondo de Inversión en Activos del Mercado Monetario se contabilizarán disminuyendo el valor contable de la participación en dicho Fondo».

Al cierre del ejercicio, el valor liquidativo unitario de esas participaciones asciende a 11,5 €. En consecuencia, la empresa, a tenor de la norma 2.ª 2 de la mencionada Resolución del ICAC que establece que «el rendimiento producido por las participaciones en los Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario, determinado por la diferencia existente entre el valor liquidativo en la fecha de la enajenación o cierre del ejercicio y el valor contable de la misma, se contabilizará como ingreso financiero, incrementando el valor contable de la participación», habrá de realizar el siguiente ajuste:

700,00	<i>Participaciones en FIAMM a largo plazo (2518)</i>	
	<i>a Ingresos de participaciones en FIAMM (7618)</i>	700,00
	x	

1.5.8. Adecuación del saldo de las cuentas representativas de deudas con proveedores.

Según la información facilitada, ELECTROCUTA, S.A., envió a la entidad financiera con la que habitualmente opera unas remesas de pagos a proveedores por un total de 49.320 €. Al cierre del ejercicio 2001, esa entidad comunica la realización de un descuento sobre el nominal de las deudas remitidas por importe de 1.233 €.

La operación efectuada por la empresa se conoce como «confirming» y consiste en la entrega por parte de una empresa a una entidad financiera de remesas de pagos a proveedores, procediendo esta última al vencimiento a cargar en la cuenta bancaria los pagos y transferir esos importes a los proveedores. En algunos casos la entidad financiera adquiere a los proveedores los derechos de crédito que originó la deuda, obteniendo un descuento financiero por la operación de adelantamiento del pago que, en parte, transfiere a la empresa obligada al pago en concepto de cesión del negocio.

Los descuentos producidos en el nominal de esas deudas y que, en definitiva, suponen una retribución de la entidad de crédito a la empresa por posibilitarle el acceso a dicho negocio se registrarán como ingresos del ejercicio en el momento en que sean concedidos a la empresa¹⁸.

¹⁸ En ese sentido se pronuncia el ICAC en la Consulta núm. 10 del BOICAC núm. 38 de junio de 1999 sobre diversas cuestiones relativas al tratamiento contable que corresponde otorgar en ciertas operaciones de pagos a proveedores a través de entidades de crédito.

En consecuencia, deberá efectuarse un ajuste en la cifra de proveedores como sigue:

1.233,00	Proveedores (4000)		
		a Ingresos por operaciones de «confirming» (7500)	1.233,00
_____		x	_____

1.6. Determinación del resultado antes de impuestos.

Una vez que se han contabilizado todas las operaciones de regularización, se ha de calcular 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 al proceso de regularización y las operaciones que se han efectuado a 31 de diciembre de 2001, el resultado antes de impuestos se determinará mediante los asientos siguientes:

CUENTAS	DEBE	HABER
(1290) Pérdidas y ganancias	1.696.159,91	
(6000) Compras de electrodomésticos		984.040,30
(6020) Compras de otros aprovisionamientos		157.912,20
(6070) Trabajos realizados por otras empresas		18.597,99
(6120) Variación de existencias de otros aprovisionamientos		4.948,00
(6220) Reparaciones y conservación		32.495,94
(6230) Servicios de profesionales independientes		9.210,23
(6240) Transportes		8.033,85
(6250) Primas de seguros		530,25
(6260) Servicios bancarios y similares		414,33
(6270) Publicidad, propaganda y relaciones públicas		416,67
(6280) Suministros		1.965,18
(6290) Material de oficina		2.081,09
(6291) Comunicaciones		1.290,97
(6292) Combustible		4.500,00
(6293) Primas de asistencia a Junta General de Accionistas		5.000,00
(6294) Servicios de transporte (taxis)		2.000,00
(6295) Sanciones		10.000,00
(6296) Mantenimiento de la página WEB		200,00
(6310) Otros tributos		2.113,65

CUENTAS	DEBE	HABER
(6400) Sueldos y salarios		217.927,72
(6420) Seguridad Social a cargo de la empresa		76.484,44
(6430) Aportaciones sistemas complementarios pensiones		40.000,00
(6490) Otros gastos sociales		13.404,05
(6623) Intereses de deudas a largo plazo		2.566,66
(6643) Intereses por descuento de efectos		333,33
(6653) Descuentos sobre ventas por pronto pago		14.336,66
(6690) Otros gastos financieros		1.070,56
(6710) Pérdidas procedentes del inmovilizado material		60,00
(6800) Amortización de gastos de establecimiento		450,00
(6810) Amortización de la página WEB		200,00
(6811) Amortización del contrato de «renting»		1.000,00
(6812) Amortización del contrato de franquicia		1.333,33
(6820) Amortización de elementos tte. (camión)		5.940,00
(6821) Amortización de construcciones (nave industrial)		5.156,25
(6822) Amortización de elementos tte. (furgoneta)		6.552,00
(6823) Amortización de equipos para procesos información		3.166,67
(6824) Amortización de construcciones (local comercial)		775,00
(6825) Amortización de elementos tte. (turismos)		1.530,00
(6920) Dotación provisión del inmovilizado material		300,00
(6930) Dotación provisión de electrodomésticos		1.900,00
(6940) Dotación provisión para insolvencias de tráfico		12.550,59
(6950) Dotación provisión para otras operaciones de tráfico		35.000,00
(6983) Dotación provisión de valores negociables c/p		8.372,00
Total	1.696.159,91	1.696.159,91

CUENTAS	DEBE	HABER
(6080) Devoluciones de compras de electrodomésticos	17.055,92	
(6090) Rappels por compras de electrodomésticos	20.394,00	
(6100) Variación de existencias de electrodomésticos	37.280,00	
(7000) Ventas de electrodomésticos	1.544.500,00	
(7001) Ventas de electrodomésticos (TEJADOS, S.A.)	260.000,00	
(7002) Ventas de electrodomésticos (CUBIERTAS, S.L.)	50.000,00	
(7050) Prestación de servicios	321.800,00	
(7051) Prestación de servicios (CLIMA, S.A.)	51.000,00	
(7052) Prestación de servicios (PUERTO, S.A.)	4.500,00	
(7100) Variación de existencias de trabajos en curso	6.972,00	
(7400) Subvenciones oficiales por creación de empleo	1.560,00	
(7500) Ingresos por operaciones de «confirming»	1.233,00	

CUENTAS	DEBE	HABER
(7520) Ingresos por arrendamientos	7.500,00	
(7560) Ingresos por la cesión del uso del terreno	6.666,67	
(7603) Ingresos de participaciones en capital	10.000,00	
(7613) Ingresos de valores de renta fija	1.050,00	
(7618) Ingresos de participaciones en FIAMM	700,00	
(7690) Otros ingresos financieros	855,50	
(7750) Subvenciones de capital traspasadas a resultados	2.621,39	
(7780) Ingresos extraordinarios por cambio de criterio	10.807,00	
(7930) Provisión de electrodomésticos aplicada	1.084,00	
(7969) Exceso de provisión para acciones propias	5.800,00	
(1290) Pérdidas y ganancias		2.363.379,48
TOTAL	2.363.379,48	2.363.379,48

Por tanto, al ascender los ingresos y los gastos del ejercicio a 2.363.379,48 y 1.696.159,91 €, respectivamente, la empresa habrá obtenido durante el ejercicio 2001 un beneficio antes de impuestos por importe de 667.219,57 €.

2. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Para llevar a cabo la liquidación del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), se procederá de la siguiente forma:

- En primer lugar, se detectarán las diferencias entre la normativa contable y fiscal en el caso planteado.
- En segundo lugar, se determinarán los pagos fraccionados correspondientes al período impositivo de 2001.
- En tercer lugar, se calcularán las deducciones a que la empresa tiene derecho.
- Por último, se realizará la liquidación del IS.

2.1. Diferencias entre la normativa contable y fiscal.

En el caso planteado, las diferencias existentes entre normas contables y fiscales para determinar, respectivamente, el resultado y la base imponible de 2001 son las siguientes:

2.1.1. Cifra de negocios.

Contablemente se ha aplicado el principio del devengo, por lo que no existen diferencias con lo establecido en el ámbito tributario.

No obstante, dado que la empresa, cuando es posible, imputa fiscalmente las rentas a resultados según el criterio de caja, se presentarán discrepancias respecto de lo registrado contablemente en la operación de venta a la empresa constructora TEJADOS, S.A., si bien ha de tenerse en cuenta los siguientes aspectos:

- Según el artículo 19.4 de la LIS, en el caso de operaciones a plazo, el sujeto pasivo puede optar por imputar las rentas de manera proporcional a los cobros que se vayan produciendo, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último plazo sea superior al año. En consecuencia, la cantidad de 260.000 € que se ha facturado a crédito podría acogerse a dicho criterio de imputación temporal pues entre la puesta a disposición de los bienes y el vencimiento del último plazo transcurren trece meses. Por tanto, de seguirse dicho criterio, se imputarían 80.000 € en el ejercicio 2001 (20.000×4) y el resto en el período impositivo de 2002 (20.000×9), lo cual provocaría un ajuste negativo en la declaración del IS de 180.000 €.
- Ahora bien, el citado artículo 19.4 de la LIS continúa estableciendo que en caso de producirse el descuento o cobro anticipado de los importes aplazados se entenderá obtenida en ese momento la renta pendiente de imputación. Por tanto, en la medida en que el 20 de diciembre de 2001 se produce el descuento de cinco de los nueve efectos aún no vencidos, se imputarán al período impositivo de 2001 ingresos por importe de 100.000 € (20.000×5). De este modo, tan sólo se practicará un ajuste negativo en la declaración del IS correspondiente a 2001 por una cuantía de 80.000 €.

En el resto de operaciones con pago aplazado, en la medida en que no media entre la entrega de los bienes y el vencimiento del último plazo un período superior a un año, se imputarán las rentas conforme vayan devengándose. En consecuencia, no existirán diferencias entre los ámbitos contable y fiscal.

2.1.2. Amortización de gastos de establecimiento.

La LIS no establece ninguna corrección al resultado contable derivada de la amortización de los gastos de establecimiento, por lo que el criterio adoptado por la empresa es de plena aplicación a efectos de determinar la base imponible del período impositivo de 2001.

2.1.3. Amortización del inmovilizado inmaterial.

La empresa tiene registrados como inmovilizados inmateriales los siguientes elementos patrimoniales:

- Página WEB.
- Contrato de «renting».
- Contrato de explotación de franquicia.

a) *Página WEB.*

De acuerdo con lo establecido en el artículo 11.5 de la LIS que determina que los elementos patrimoniales que no tengan fecha cierta de extinción serán deducibles con el límite máximo de la décima parte de su importe –si bien respecto del fondo de comercio hay que señalar que a partir del período impositivo de 2002, como consecuencia de la modificación de la LIS por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, sólo serán deducibles las dotaciones para la amortización del referido elemento con el límite anual máximo de la veintea-va parte de su importe–, resultará deducible el siguiente importe:

$$\text{Amortización fiscalmente deducible (2001)} = 900 \times 0,1 \times 8/12 = 60 \text{ €}$$

Por tanto, dado que contablemente se ha computado como gasto por amortización de este activo un total de 200 €, será necesario efectuar un ajuste positivo en la liquidación del IS por importe de 140 €.

b) *Contrato de «renting».*

Según establece el artículo 11.3 de la LIS, *a sensu contrario*, cuando no exista opción de compra en los contratos de cesión de bienes serán aplicables las normas previstas para los arrendamientos de bienes. En consecuencia, resultarán deducibles las cantidades imputables al período impositivo de acuerdo con el principio del devengo.

Así, teniendo en cuenta que el contrato abarca un período de diez años y que ELECTROCU-TA, S.A., ha satisfecho por el mismo un total de 15.000 €, la cuantía devengada y que tendrá carácter deducible durante el período impositivo de 2001 será de 1.000 €. En la medida en que contablemente se ha computado como amortización de ese elemento patrimonial el mismo importe, no será necesario practicar ajuste alguno en la declaración del IS correspondiente a 2001.

c) Contrato de explotación de franquicia.

De acuerdo con el artículo 11 de la LIS, para los activos inmateriales que tienen una fecha cierta de extinción resultará deducible la amortización contable practicada. En consecuencia, no se practicará ajuste alguno sobre el resultado contable a fin de determinar la base imponible del período impositivo de 2001.

2.1.4. Amortización del inmovilizado material.

a) Nave industrial.

Como se ha puesto de manifiesto, la amortización contable de este elemento durante el ejercicio 2001 asciende a 5.156,25 €, resultado de aplicar un coeficiente lineal del 5 por 100 anual sobre el precio de adquisición de dicho activo.

En el ámbito fiscal, a efectos de aplicar el régimen de bienes usados a los edificios, el artículo 2.4 del RIS, *in fine*, establece que sólo se considerarán como bienes usados aquellos edificios que tengan más de diez años de antigüedad. Teniendo en cuenta que la fecha de construcción de la nave industrial data de 1982, no existe impedimento alguno para utilizar ese régimen y, en consecuencia, al cumplirse todos los requisitos establecidos en el artículo 2.4 del RIS y no conociéndose el precio de adquisición o coste de producción originario, podrá deducirse la cuantía correspondiente de aplicar sobre el valor de adquisición para ELECTROCUTA, S.A., el doble del coeficiente lineal máximo que resulte de las tablas oficialmente aprobadas.

El coeficiente lineal máximo según tablas para este activo es del 3 por 100. Por tanto, la empresa podrá considerar como fiscalmente deducible hasta un 6 por 100 anual aplicado sobre el precio de adquisición. Sin embargo, en virtud del artículo 19.3 de la LIS, no es posible deducir por encima de la cantidad contabilizada, con lo cual no procederá realizar ningún ajuste respecto del gasto por amortización de este inmovilizado material.

b) Furgoneta.

En el ámbito tributario se sigue el mismo criterio de amortización que contablemente, si bien empleando el coeficiente máximo que resulte aplicable a tales efectos. Así, teniendo en cuenta que el coeficiente máximo según tablas correspondiente a este elemento patrimonial es del 16 por 100 anual, el período de amortización asciende a 6,25 años, es decir, se encuentra entre 5 y 8, por lo que se multiplicará por 2, resultando un coeficiente constante del 32 por 100.

En consecuencia, la amortización que resulta deducible ascenderá a:

EJERCICIO	CUOTA DE AMORTIZACIÓN	VALOR PENDIENTE DE AMORTIZAR
1999	$39.000 \times 0,32 \times 9/12 = 9.360,00$	29.640,00
2000	$29.640 \times 0,32 = 9.484,80$	20.155,20
2001	$20.155,20 \times 0,32 = 6.449,66$	13.705,54

Amortización fiscalmente deducible (2001) = $20.155,20 \times 0,32 = 6.449,66 \text{ €}$

El gasto por amortización de este activo computado en la cuenta de resultados del ejercicio 2001, según los cálculos realizados anteriormente, es de 6.552 €. Por tanto, se deberá realizar un ajuste positivo por importe de 102,34 €.

c) Ordenadores.

El porcentaje máximo correspondiente a este elemento es del 25 por 100 anual, que determina una vida útil de cuatro años y, por tanto, coincidirían la amortización contable y fiscal.

No obstante, al tener ELECTROCUTA, S.A., la consideración de empresa de reducida dimensión en el período en el que se adquirió el elemento, dicho coeficiente podrá incrementarse en un 50 por 100 –37,5 por 100–, no estando supeditado a la imputación del gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias, siendo posible una deducción por amortización superior al gasto dotado contablemente.

Por tanto, teniendo en cuenta el coeficiente del 37,5 por 100, el período de amortización es de tres años. A fin de calcular la cuantía deducible se efectuarán los siguientes cálculos:

- Dígitos asignados: 3, 2, 1
- Suma de dígitos: $3 + 2 + 1 = 6$
- Cuota por dígito: $10.000/6 = 1.666,67$

Teniendo en cuenta que el elemento patrimonial se adquirió el 1 de marzo de 2000, los dígitos se asignarán a los períodos impositivos como sigue:

DÍGITO	PERÍODO
3	1-3-2000 – 31-12-2000 (10 meses) 1-1-2001 – 28-2-2001 (2 meses)
2	1-3-2001 – 31-12-2001 (10 meses) 1-1-2002 – 28-2-2002 (2 meses)
1	1-3-2002 – 31-12-2002 (10 meses) 1-1-2003 – 28-2-2003 (2 meses)

Así, la amortización fiscalmente deducible correspondiente al período impositivo de 2001 ascenderá a:

$$\begin{aligned} \text{Amortización fiscalmente deducible (2001)} &= [1.666,67 \times 3 \times 2/12] + \\ &+ [1.666,67 \times 2 \times 10/12] = 3.611,11 \text{ €} \end{aligned}$$

Puesto que el gasto contable por la amortización de este inmovilizado material en el ejercicio 2001, según los cálculos efectuados anteriormente, es de 3.166,67 €, procederá llevar a cabo un ajuste negativo por importe de 444,44 €.

d) Camión de carga.

Habiéndose celebrado el contrato de arrendamiento financiero así como la entrega del bien objeto del mismo en fecha anterior a la entrada en vigor de la Ley 43/1995, resulta de aplicación, según la DT 8.^a de esta última norma, el régimen establecido en la DA 7.^a de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, en virtud del cual toda la cuota de recuperación del coste del bien satisfecha en el ejercicio es deducible fiscalmente. Por tanto, a 31 de diciembre de 1999 ELECTROCUTA, S.A., había deducido, en concepto de amortización del camión de carga adquirido mediante un contrato de arrendamiento financiero, un total de 60.000 €.

En el período impositivo 2000 en que tiene lugar el ejercicio de la opción de compra, la amortización a efectos fiscales se aplicará de igual forma que sucede en el ámbito contable sin que pueda beneficiarse la empresa de la aceleración de la misma prevista en el régimen tributario del arrendamiento financiero. Por tanto, como el gasto contable por amortización en ese ejercicio fue de 7.920 €, según los cálculos antes realizados, la empresa dedujo el total de la opción de compra en ese período impositivo, quedando el elemento totalmente amortizado en dicho período.

En consecuencia, en el período impositivo 2001 no puede deducirse ninguna cantidad en concepto de amortización del camión de carga. Por ello, como en la cuenta de pérdidas y ganancias se ha incluido por ese concepto un total de 5.940 €, se deberá practicar un ajuste positivo por ese importe (5.940 €).

Este elemento es permutado por dos turismos de segunda mano el 1 de octubre de 2001. Como se ha calculado anteriormente, el valor neto contable de este activo en la fecha de la permuta es de 20.460 €. Dado que fiscalmente se ha deducido la totalidad del coste del bien, en el período impositivo 2001 en que tiene lugar la permuta se deberá practicar un ajuste positivo por ese importe, es decir, 20.460 €, que es la diferencia entre la amortización computada contable y fiscalmente. A través de ese ajuste, por un lado, se corrige la pérdida de 60 € que se ha puesto de manifiesto en el ámbito contable y, por otro, permite que en el futuro resulten deducibles las amortizaciones correspondientes a los vehículos adquiridos mediante la permuta.

e) Vehículos de turismo.

De acuerdo con lo establecido en la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991, estos bienes se han contabilizado por su valor de mercado en la fecha en que se adquieren mediante permuta ya que el valor neto contable del camión de carga era superior a dicho valor de mercado. Al cierre del ejercicio, según los cálculos anteriormente efectuados, se ha computado como gasto por amortización de estos elementos un total de 1.530 €.

En el ámbito tributario, en la medida en que se trata de bienes usados y que el coeficiente máximo de amortización es del 16 por 100 según tablas oficialmente aprobadas, la cuantía que se podrá deducir en concepto de amortización de estos vehículos en el período impositivo de 2001 ascenderá a:

- 1) Aplicando el doble del coeficiente máximo según tablas sobre el precio de adquisición para ELECTROCUTA, S.A.: $20.400 \times 0,16 \times 2 \times 3/12 = 1.632 \text{ €}$.
- 2) Aplicando el coeficiente máximo según tablas sobre el precio de adquisición originario: $60.000 \times 0,16 \times 3/12 = 2.400 \text{ €}$.

Aunque ELECTROCUTA, S.A., podría haber deducido hasta un total de 2.400 €, la cantidad máxima que puede deducirse es la amortización dotada contablemente que, para el ejercicio 2001, asciende a 1.530 €. En consecuencia, no se deberá realizar ningún ajuste como consecuencia de la amortización de este elemento patrimonial.

f) Local de comercio.

Este inmovilizado se viene amortizando contablemente a razón de un 2 por 100 anual. En la medida en que coincide con el coeficiente máximo previsto en tablas para este elemento patrimonial no será necesario practicar ajuste alguno sobre el gasto incluido en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2.1.5. Imputación a resultados de las subvenciones de capital.

Al no regularse esta cuestión en la normativa fiscal, se ha de aplicar los criterios contables de tal modo que en el caso de que con la subvención se financie la adquisición de bienes amortizables, se imputará el ingreso paralelamente a la amortización del citado elemento. Ahora bien, se plantea la cuestión de qué ocurre cuando no coincidan la amortización contable y fiscal, si se habrá de tener en cuenta un criterio u otro de amortización.

En este sentido, en la imputación temporal de las subvenciones de capital que financien elementos patrimoniales que gocen de algún sistema de amortización acelerada o de libertad de amortización, es posible establecer dos criterios para la imputación temporal del ingreso. Así, se puede seguir el criterio fiscal de amortización, o bien el criterio utilizado en la contabilidad. Al respecto, la Administración se ha pronunciado de forma contradictoria.

En efecto, en la Consulta de 5 de mayo de 1997 (*Servidor Web* de la AEAT), la DGT ha señalado que «si la inversión se amortiza aceleradamente, las subvenciones recibidas deberán imputarse como ingreso con la misma aceleración, por lo que deberá realizarse un ajuste extracontable positivo, que será una diferencia temporal, por la diferencia entre la imputación contable de las subvenciones de acuerdo con la normativa en materia de contabilidad y la imputación fiscal correspondiente». La misma doctrina se contiene en la Consulta de la DGT de 17 de enero de 1997 (*Normacef, CEF*).

Por su parte, en la Consulta de la AEAT de 29 de mayo de 1996 (*Normacef, CEF*) se ha señalado lo siguiente: «Las subvenciones de capital se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por el activo financiado con dichas subvenciones. La depreciación es la que sufren normalmente los activos por su funcionamiento, uso y disfrute y se recoge en la dotación a la amortización en contabilidad. Por lo tanto, la imputación de la subvención debe hacerse conforme a la depreciación, que coincidirá con la amortización contable, y no conforme al gasto fiscal que supone la libertad de amortización».

En nuestra opinión, es claro que se debe seguir el mismo criterio que en la contabilidad, en la medida en que fiscalmente nada se dice sobre las subvenciones de capital. En consecuencia, se imputarán a resultados en función de la amortización contable de los elementos a los que estén referidas, con independencia de que se produzca la aceleración de la amortización a efectos del IS como consecuencia de la aplicación de algún beneficio fiscal.

Según esta tesis, no habría que efectuar ajuste alguno en relación con la imputación a resultados de la subvención obtenida para la compra del ordenador que, de acuerdo con los registros contables, importa para el ejercicio 2001 un total de 2.216,67 €.

Ahora bien, ¿qué ocurre cuando la subvención es concedida en un período posterior a aquel en que los bienes entraron en funcionamiento? En este caso, la subvención de capital se imputará en los ejercicios que resten hasta terminar la amortización del bien financiado en proporción a la amortización practicada en cada uno de los ejercicios afectados ¹⁹. Por tanto, tampoco será necesario rea-

¹⁹ En este sentido se pronuncia la DGT cuando en la Consulta de 19 de julio de 1999 (*Normacef, CEF*) señala que «en la medida en que la Ley del IS no contiene a efectos fiscales un precepto específico sobre el criterio de imputación del ingreso derivado de la subvención de capital recibida, dicho ingreso se imputará a la base imponible de acuerdo con el criterio general de imputación de ingresos y gastos que es el del devengo según establece el artículo 19.1 de la Ley del IS, esto es, el mismo criterio de imputación establecido por la norma contable que, de acuerdo con el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, determina que se debe distinguir entre subvenciones de explotación y subvenciones de capital. Las subvenciones de capital recibidas con carácter no reintegrables se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados con dichas subvenciones. En el caso de activos no depreciables, la subvención se imputará al resultado del ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos. Tratándose de activos depreciables y en caso de que la subvención sea acordada con posterioridad a su entrada en funcionamiento, el importe de la misma se imputará en los períodos impositivos cerrados desde que aquélla es concedida y hasta el último en que se amortice dicho elemento patrimonial. La distribución del importe de la subvención al objeto de su imputación en las bases imponibles correspondientes a dichos ejercicios se determinará según la proporción existente entre la amortización practicada en cada uno de ellos y el valor amortizable pendiente».

lizar ningún ajuste sobre el importe que se ha traspasado a los resultados del ejercicio 2001 de la subvención en capital concedida a la empresa en este último ejercicio para la financiación del local comercial adquirido el 1 de agosto de 2000.

2.1.6. Diferimiento por reinversión de la nave industrial adquirida mediante un contrato de arrendamiento financiero y vendida el 30 de junio de 1998.

Para determinar qué parte de la renta diferida en 1998 se integrará en la base imponible correspondiente al período impositivo de 2001, se calcularán, en primer lugar, el incremento de patrimonio puesto de manifiesto en la operación y la cantidad susceptible de acogerse al diferimiento por reinversión.

El resultado extraordinario fue calculado contablemente como sigue:

$$\begin{aligned}\text{Resultado extraordinario} &= \text{Precio de venta} - \text{Valor neto contable} = \\ &= 96.000 - 46.000 = 50.000 \text{ €}\end{aligned}$$

En el ámbito tributario, en principio, se ha debido efectuar un ajuste positivo por importe de 43.000 €, como consecuencia de la mayor amortización aplicada fiscalmente. No obstante, el diferimiento por reinversión también se extiende a las amortizaciones deducidas en exceso fiscalmente y que se ponen de manifiesto a través de un ajuste positivo en el momento de la venta. Así lo señala la consulta de la DGT de 25 de abril de 2000 que, en el caso de transmisión de elementos adquiridos mediante contratos de arrendamiento financiero, amortizados fiscalmente pero no a efectos contables, indica que la renta diferida será la de la transmisión, incluyendo la diferencia entre la amortización fiscal practicada respecto de la recogida en contabilidad ²⁰.

²⁰ En efecto, en esa Consulta de la DGT de 25 de abril de 2000 se señala que «tratándose de activos financiados mediante contratos de arrendamiento financiero amortizados en los términos previstos en el artículo 128 de la Ley del IS, su transmisión pondrá de manifiesto un resultado extraordinario en la cuenta de pérdidas y ganancias. Junto con estos resultados, fiscalmente se pondrá de manifiesto que se ha computado en la base imponible una renta negativa en concepto de amortización acelerada que no se corresponde con un coste de la inversión que haya soportado finalmente el sujeto pasivo, puesto que el activo es transmitido antes de haber agotado toda su vida útil, esto es, antes de la depreciación total del mismo. En consecuencia, con ocasión de la transmisión del activo amortizado de acuerdo con tal ritmo de amortización se pone de manifiesto una renta que incluye la diferencia entre la amortización fiscal practicada y la recogida en los libros contables. En la misma línea, el Reglamento del IS, aprobado por Real Decreto 537/1997, de 14 de abril (BOE de 24 de abril de 1997), en relación con la determinación de la renta que se difiere precisa, en su artículo 31.3, que: «No formarán parte de las rentas a que se refiere el apartado 1 el importe de las provisiones relativas a los elementos patrimoniales o valores, en cuanto las dotaciones a las mismas hubieran sido fiscalmente deducibles, ni las cantidades aplicadas a la libertad de amortización que deban integrarse en la base imponible con ocasión de la transmisión de los elementos patrimoniales que disfrutaron de la misma». La falta de mención a los supuestos en que se disfruta de amortización acelerada apoya la solución expuesta. En consecuencia, la renta diferida será la derivada de la transmisión, incluyendo la diferencia entre la amortización fiscal practicada respecto de la recogida en contabilidad».

Por otra parte, sí se deberá realizar un ajuste negativo por importe de 6.500 €, al aplicar lo establecido en el artículo 15.11 de la LIS.

En consecuencia, la renta que es objeto de diferimiento asciende a 86.500 € (50.00 + 43.000 – 6.500).

En lo que respecta a la integración en la base imponible del período impositivo 2001 de la renta diferida, se habrá de tener en cuenta los siguientes aspectos:

- 1) En la medida en que el 1 de marzo de 1998 se adquirió una nave industrial por 125.000 €, es posible entender realizada la reinversión al haberse materializado en dicho elemento. En efecto, la reinversión se puede realizar también durante el año anterior a la entrega del bien que se transmite.

En tal caso, a efectos de la integración de la renta se puede seguir el sistema que permite el cálculo en función de la amortización del bien en que se ha materializado la reinversión. Por tanto, en la medida en que el suelo no es amortizable, la renta que proporcionalmente corresponda a éste se deberá integrar por séptimas partes.

Así la DGT en la Consulta de 27 de julio de 1999 ha señalado que en el caso de que la reinversión se materialice en un bien inmueble, integrado por el suelo y la construcción, aunque a efectos registrales constituya un solo bien, la parte de la renta correspondiente al valor del suelo se incorporará necesariamente en los siete años siguientes, pudiendo optar por aplicar este mismo criterio o el del plazo de amortización para la parte de la renta correspondiente al valor de la construcción ²¹.

- 2) El porcentaje que corresponde al suelo y a la construcción del valor de adquisición de la nave, como se ha calculado anteriormente, es el 17,5 y el 82,5 por 100, respectivamente. Por tanto, la renta objeto de diferimiento se distribuirá entre el suelo y la construcción como sigue:

CONCEPTO	IMPORTE
Suelo	$86.500 \times 0,175 = 15.137,5$
Construcción	$86.500 \times 0,825 = 71.362,5$

²¹ En efecto, la DGT en esa Consulta de 27 de julio de 1999 indica que «cuando el elemento objeto de la reinversión sea una edificación, la parte de la renta no integrada en la base imponible correspondiente al valor atribuible al suelo se incorporará a la misma en los períodos impositivos que concluyan en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo de los tres años posteriores a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial cuya transmisión originó el beneficio extraordinario. En este caso se integrará en la base imponible de cada período impositivo la renta que proporcionalmente corresponda a la duración del mismo en relación a los referidos siete años. Además, la parte de la renta no integrada en la base imponible correspondiente al valor atribuible a la construcción se incorporará a la base imponible por cualquiera de los métodos contenidos en el apartado 1 del artículo 34 del Reglamento del IS, a elección del sujeto pasivo. Por tanto, la elección del método de integración en la base imponible de la letra b) del apartado 1 del artículo 34 del Reglamento del IS para el valor de la construcción es compatible con la aplicación obligatoria del método de integración del apartado 2 del mismo artículo para el valor atribuible al suelo de la misma edificación.»

La cuantía correspondiente al suelo (15.137,5 €) se integrará por séptimas partes a partir del período impositivo 2002 ya que el plazo para reinvertir finaliza el 30 de junio de 2001 y la renta debe ser incluida en el período impositivo siguiente.

Por su parte, la cantidad correspondiente a la construcción (71.362,5 €) se incorporará en la base imponible en función de la amortización del elemento en cuestión. De este modo, en el período impositivo 2001 se incluirá el 5 por 100 de la renta pendiente:

$$\text{Integración de renta diferida por reinversión (2001)} = 71.362,50 \times 0,05 = 3.568,12 \text{ €}$$

- 3) En definitiva, habrá que efectuar un ajuste positivo por importe de 3.568,12 €.

2.1.7. Imputación a resultados del ingreso derivado del derecho de superficie.

En la Consulta de 20 de septiembre de 1996 (*Normacef, CEF*) la DGT resuelve sobre la imputación temporal de la contraprestación derivada de la constitución de un derecho de superficie. La constitución de tal derecho produce un ingreso en el propietario del suelo por el importe de la contraprestación que se genera durante el período de vida de ese derecho, siendo indiferente el momento de cobro de la contraprestación pactada, representada una parte en dinero y otra en la construcción que ha de revertir al término del contrato y que en dicho momento hace suya el dueño del suelo, valorada por el importe actualizado que se estime tendrá la construcción en el momento de su entrega a aquél. Este ingreso total se genera durante el período completo de vida del mencionado derecho, y se imputará a resultados mediante cuotas lineales y anuales. En consecuencia, el importe de la total contraprestación a recibir deberá considerarse como ingreso que se genera durante cada uno de los años de vigencia del contrato de cesión y por tanto debe imputarse a resultados, con un criterio financiero, en la parte correspondiente a cada uno de tales años.

En un sentido similar se ha pronunciado la DGT en las Consultas de 16 de enero de 1998 y 16 de septiembre de 1999 (*Normacef, CEF*).

Por otro lado, en la mencionada Consulta de 16 de enero de 1998, la DGT ha añadido que en caso de que la contraprestación derivada del derecho de superficie excediese de la normal de mercado, se pondría de manifiesto por el exceso un valor inmaterial asociado al terreno que es objeto de venta, de tal forma que el importe percibido correspondiente a dicho exceso debería tratarse como una venta de dicho activo inmaterial en el período impositivo en que se lleve a cabo la operación, lo cual produciría en el supuesto que el citado valor inmaterial estuviera contabilizado como parte del valor del terreno, al no haberse discriminado en la compra del mismo, la baja en el importe correspondiente, sin perjuicio de la imputación del resto de la contraprestación en la forma indicada anteriormente.

En el supuesto planteado, el ingreso total es de 80.000 € (60.000 + 20.000). La imputación de dicha cantidad a los resultados del período 2001, tanto contable como fiscalmente, ascenderá a:

$$\text{Imputación del derecho de superficie (2001)} = (80.000/10) \times 10/12 = 6.666,67 \text{ €}$$

En consecuencia, no procede practicar ajuste alguno sobre el ingreso reflejado en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2001.

2.1.8. Provisiones para insolvencias.

Las cantidades adeudadas por determinados clientes por importe de 20.000 € no han sido satisfechas en la fecha de vencimiento (31 de octubre de 2001). La empresa ha procedido a reclasificar su cartera de clientes y dotar una provisión para insolvencias por una cuantía del 50 por 100 de las cantidades adeudadas por esos clientes.

El gasto relativo a la dotación a la provisión para insolvencias por importe de 10.000 € no resulta deducible en la medida en que no se cumplen los requisitos establecidos por el artículo 12.2 de la LIS. Por tanto, en principio, deberá efectuarse un ajuste positivo por ese importe.

Ahora bien, en la medida en que se trata de una entidad de reducida dimensión, según se determina en el artículo 126 de la LIS, ELECTROCUTA, S.A., puede deducir el 1 por 100 sobre el saldo de deudores existente al final del ejercicio en concepto de dotación global a la provisión para insolvencias.

Si se analiza el balance de comprobación, se pueden determinar los derechos de cobro sobre deudores al cierre del ejercicio. Concretamente ascienden a:

CUENTA	IMPORTE
4300. Clientes	34.558,97
4308. PUERTO, S.A., facturas pendientes de formalizar	4.500,00
4309. Clientes, facturas pendientes de formalizar	6.000,00
4310. Efectos comerciales en cartera (TEJADOS, S.A.)	80.000,00
4311. Efectos comerciales descontados (TEJADOS, S.A.)	100.000,00
4313. Efectos comerciales en cartera (CUBIERTAS, S.L.)	30.000,00
4350. Clientes de dudoso cobro	20.000,00
Provisión para insolvencias de tráfico	$0,01 \times 275.058,97 = 2.750,59$

Por tanto, es posible la deducción de una provisión de 2.750,59 € en concepto de dotación anual, si bien para ello es preciso que dicha provisión se haya registrado igualmente en la contabilidad.

Como se ha comentado anteriormente, se ha dotado en el ejercicio provisiones por insolvencias de tráfico por importe de 12.550,59 € (10.000 + 2.550,59). La empresa ha excluido de la base de cálculo el saldo de la partida 4350. Clientes de dudoso cobro no coincidiendo, por tanto, la cuan-

tía dotada contablemente con el importe deducible. No obstante, pensamos que sería admisible considerar que se cumple el principio de inscripción contable a efectos de la deducción de la provisión calculada por el sistema global en la medida que en la cuenta de resultados figura un gasto por 12.550,59 €. Consecuentemente, el ajuste final, respecto de la dotación a la provisión para insolvencias, será positivo por importe de 9.800 € (12.550,59 – 2.750,59).

2.1.9. Provisiones por depreciación de elementos patrimoniales de activo.

Las provisiones por depreciación del inmovilizado y por depreciación de existencias no se regulan en la LIS. Por tanto, ha de entenderse que se acepta la normativa contable al respecto, con lo cual las provisiones dotadas durante el ejercicio tienen carácter deducible y, consecuentemente, no se debe realizar ningún ajuste.

No obstante, la provisión por depreciación del inmovilizado material correspondiente a los ordenadores adquiridos en el ejercicio 2000, dotada contablemente en la medida en que el valor neto contable del activo es superior en 300 € al valor de mercado del mismo, plantea problemas en el ámbito tributario. En efecto, el valor pendiente de amortizar fiscalmente del citado elemento es de 2.222,22 € dado que se ha acelerado la amortización al adquirirse el elemento en un período en que la empresa cumplía con los requisitos para su consideración como de reducida dimensión. De esta forma, el valor de mercado está por encima del valor pendiente de amortizar a efectos fiscales, con lo cual no tiene sentido que la empresa deduzca la citada provisión y se vea beneficiada por la aplicación del citado gasto en dos ocasiones. No obstante, en la medida en que la LIS no regula expresamente la citada provisión, deben aplicarse las reglas contables y, en consecuencia, no procede realizar ningún ajuste sobre la provisión dotada.

Por otra parte, en relación con la provisión por depreciación de existencias, la DGT ha señalado que no es válida la dotación de una provisión por depreciación de piezas de recambio en función de su antigüedad, determinada conforme a la experiencia histórica de la sociedad y la evolución estadística, pues debe utilizarse un valor de mercado cierto, de tal modo que sólo es deducible la provisión si el valor de realización de las existencias en el mercado está por debajo del precio de adquisición o coste de producción²². En consecuencia, puede admitirse la provisión dotada contablemente, por lo que no habrá ajuste sobre el resultado contable.

En lo que respecta a las provisiones por depreciación de valores negociables, la LIS no se refiere a títulos de renta variable salvo que correspondan a participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas o en el capital de entidades residentes en territorios calificados como paraí-

²² En este sentido, se pronuncia la DGT en la Consulta de 21 de octubre de 1999 (*Normacef, CEF*) cuando señala que «se dota una provisión debido a la pérdida del valor de realización de unos productos, determinada conforme a la experiencia histórica y la evolución estadística, sin embargo, para la determinación de la depreciación sufrida por las existencias se debe utilizar un valor de mercado cierto. Es decir, si el valor al que efectivamente se están vendiendo las existencias que se pretenden provisionar, valor de realización, está por debajo del precio de adquisición o coste de producción, las dotaciones a la provisión serán deducibles».

tos fiscales (a excepción de aquellas que consoliden sus cuentas con las de la entidad). En consecuencia, la provisión dotada respecto de las acciones de COMUNICACIONES, S.A., será deducible, no siendo necesario practicar ningún ajuste.

Ahora bien, en relación con la provisión por depreciación de acciones propias, el artículo 12.3 *in fine* de la LIS determina que no resultará deducible la provisión por depreciación de acciones propias. En consecuencia, en el período impositivo 2000 se debió efectuar un ajuste positivo por el importe de la provisión dotada en el ejercicio. En el período 2001 en que las circunstancias que motivaron la dotación de esa provisión desaparecen, se ha procedido a eliminar la provisión dando lugar a un ingreso que luce en la cuenta de resultados correspondiente al ejercicio. A efectos de la determinación de la base imponible del período impositivo 2001, se deberá realizar un ajuste negativo por el importe de la provisión eliminada, es decir, 5.800 € pues si no resultó deducible en el período en que se dotó, en el período actual en que se elimina no debe computarse en la base imponible.

2.1.10. Provisiones para riesgos y gastos.

ELECTROCUTA, S.A., ha efectuado, al cierre del ejercicio 2001, dotaciones a las siguientes provisiones para riesgos y gastos:

a) Provisión para la cobertura de garantías de revisión y reparación.

La empresa ha dotado provisión para atender a los gastos por reparaciones relativas a las ventas con garantías vivas al final del ejercicio 2001 por importe de 35.000 €.

Para determinar qué cuantía de la provisión dotada resultará fiscalmente deducible se aplicará a las ventas con garantías vivas al final del ejercicio (en el caso planteado, 850.000 €) un coeficiente que se determina en virtud de la proporción en la que se encuentren los gastos realizados para hacer frente a las ventas sujetas a garantías durante el ejercicio en curso y los dos anteriores. Ese porcentaje se obtiene de la siguiente forma:

	EJERCICIO 2001	EJERCICIO 2000	EJERCICIO 1999
Ventas con garantías	2.250.000	1.800.000	1.400.000
Gastos derivados de las garantías	60.000	28.000	24.000

a) A través de la media de porcentajes anuales:

$$\text{Coeficiente} = [(60.000/2.250.000) + (28.000/1.800.000) + (24.000/1.400.000)] \times 100 \times 1/3 = (2,67 + 1,56 + 1,71) \times 1/3 = 1,98$$

$$\text{Provisión por garantías deducible (2001)} = 850.000 \times 0,0198 = 16.830 \text{ €}$$

b) Computando los valores correspondientes a los tres años:

$$\text{Coeficiente} = [(60.000 + 28.000 + 24.000)/(2.250.000 + 1.800.000 + 1.400.000) \times 100 = 2,06$$

$$\text{Provisión por garantías deducible (2001)} = 850.000 \times 0,0206 = 17.510 \text{ €}$$

A tenor de los cálculos efectuados, la provisión deducible asciende a 17.510 €. Por tanto, es preciso efectuar un ajuste positivo por importe de 17.490 €.

b) Provisión para pensiones y obligaciones similares.

La empresa, además de las cantidades que de forma obligatoria por convenio colectivo aporta a un plan de pensiones, realiza aportaciones de forma voluntaria a un fondo interno que tiene constituido. Durante el ejercicio ha realizado aportaciones, a través de la dotación de las correspondientes provisiones, por importe de 40.000 €.

Las cantidades aportadas a un fondo interno de pensiones no tienen la consideración de partida deducible. En su caso, podrán ser deducidas en el período en el que se paguen las pensiones con cargo al fondo, aunque en estos casos existe la duda de si al no tener carácter obligatorio las aportaciones, las pensiones pagadas tienen o no carácter de liberalidad, aunque en nuestra opinión ésa no sería la conclusión más idónea.

En consecuencia, para determinar la base imponible correspondiente al período impositivo 2001 procederá llevar a cabo un ajuste positivo de 40.000 €.

2.1.11. Ajustes de ciertos gastos contabilizados en el ejercicio.

La empresa ha satisfecho las siguientes cantidades en el ejercicio 2001:

a) 5.000 €, en concepto de primas de asistencia a la Junta General de Accionistas. Estas cantidades constituyen retribución de fondos propios, por lo que no tienen carácter deducible. Será necesario, pues, realizar un ajuste positivo por 5.000 €.

b) 2.000 € por servicios de transporte en taxis de los que no se dispone de ningún justificante. Habrá que efectuar un ajuste positivo por ese importe (2.000 €) pues no existe justificación de tales gastos.

c) 10.000 € como consecuencia de una sanción derivada de una inspección de trabajo. Contablemente se ha considerado como gasto y, así, luce en la cuenta de pérdidas y ganancias. Sin embargo, fiscalmente no es deducible, por lo que habrá que llevar a cabo un ajuste positivo por importe de 10.000 €.

d) 40.000 €, en concepto de remuneración de los miembros del Consejo de Administración acordada por la Junta General de Accionistas. Estas cantidades resultan deducibles, por lo que no procede efectuar ajuste alguno.

Ahora bien, mayor trascendencia tiene que las citadas participaciones en beneficios estén fijadas en los estatutos sociales o sean decididas por la Junta General de Accionistas. A estos efectos se ha de traer a colación la doctrina de la Dirección General del Registro y del Notariado, que ha interpretado los preceptos señalados anteriormente de forma muy restrictiva, considerando que los Estatutos deben establecer de una forma clara y precisa el carácter retribuido del cargo, y, también, el sistema de retribución de los administradores, aunque no se ha de fijar exactamente la cuantía de la retribución. Tampoco ha admitido que se atribuya a la Junta General la facultad de determinar una retribución cuando lo estime oportuno con carácter general o excepcional, ni la indicación de sistemas de retribución alternativos o acumulativos según criterio de la propia Junta General. En concreto, por lo que se refiere al sistema de retribución consistente en una participación en los beneficios de la sociedad, la Resolución de 21 de septiembre de 1999 señala que «respecto a la negativa a inscribir la disposición estatutaria que se limita a establecer que *la retribución de los Administradores será fijada por acuerdo de la Junta general*, porque, a juicio del Registrador, no se determine el sistema de retribución, debe confirmarse la calificación cuestionada. De la norma del artículo 66 de la LSRL y de la reiterada doctrina de este centro directivo resulta que cuando se prevea retribución para los Administradores, los Estatutos en armonía con su naturaleza de norma rectora de la estructura y funcionamiento de la sociedad y con la exigencia de plenitud y especificación en sus determinaciones, y en garantía de los legítimos intereses de los socios y de los propios Administradores han de precisar el concreto sistema retributivo, de modo que su alteración exigirá la oportuna modificación estatutaria. No es, pues, suficiente, una previsión como la del presente caso que deja al arbitrio de la Junta cuál será el contenido de la retribución». En un sentido similar, las Resoluciones de 18 y 19 de febrero y 26 de julio de 1991, 17 de febrero de 1992, 24 de febrero de 1993, y 6 de mayo de 1997 y 18 de septiembre de 1999.

No obstante, por lo que interesa a efectos del IS, las participaciones en beneficios correspondientes a los administradores deberían ser igualmente deducibles, ya estén fijadas en los Estatutos o se determinen cada año por la Junta General de Accionistas, pues en ambos casos la retribución tiene carácter obligatorio. No obstante, no es éste un criterio unánimemente seguido por la doctrina administrativa y la jurisprudencia. Así, el TEAC sólo admite la deducción de las citadas participaciones cuando vengan expresamente recogidas en los Estatutos, no siendo suficiente el acuerdo en Junta General, fundamentándose a estos efectos en la comentada doctrina de la Dirección General del Registro y del Notariado (Resoluciones del TEAC de 23 de octubre de 1996, 7 de julio y 2 de diciembre de 1999, 9 de marzo y 7 de abril de 2000, *Normacef*). Incluso aun cuando la remuneración del administrador fuese aprobada mediante modificación de los estatutos acordada por Junta General, si dicho acuerdo no aparece elevado a escritura pública e inscrito en el Registro Mercantil, será nulo y el gasto no deducible (Resolución del TEAC de 11 de marzo de 1998, *Normacef*).

Entre los tribunales económico-administrativos regionales, el TEAR de Madrid coincide con lo señalado por el TEAC, señalando que la mención estatutaria no puede suplirse a estos efectos por un acuerdo de la Junta General de Accionistas (Resolución de 24 de junio de 1997, *Normacef*). Sin

embargo, el TEAR de Cataluña ha considerado que sólo es deducible la participación en beneficios de los administradores cuando venga recogida en los Estatutos, si bien ha señalado que la falta de precisión en la cláusula estatutaria sobre la retribución de los administradores, aun cuando incumpla la doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado, no faculta a la Administración para desconocerla, debiendo estar y pasar por lo inscrito en el Registro Mercantil, mientras los Tribunales ordinarios no declaren, en su caso, que la cláusula en cuestión no era inscribible y ordenen al Registrador que practique un asiento que saque de la hoja social dicho gasto (Resolución de 2 de abril de 1997, *Normacef*). Por su parte, el TEAR de Asturias considera que la participación en beneficios de los administradores tiene carácter deducible, se estipule en los Estatutos de forma obligatoria o se acuerde por el órgano competente (Resolución de 31 de mayo de 1996, *Normacef*).

Entre los tribunales, la AN admite la deducción cuando tales retribuciones sean fijadas por la Junta de Accionistas, sin que sea necesaria una modificación estatutaria, al tener carácter obligatoria en cualquier caso (SAN de 15 de junio de 2000, *Normacef*) y entre los Tribunales Superiores de Justicia, el TSJ de Cataluña (Sentencia de 12 de marzo de 1996, *Normacef*); el TSJ de Aragón (Sentencia de 3 de noviembre de 1999, *Normacef*) y el TSJ del País Vasco (Sentencia de 30 de mayo de 1997, *Normacef*).

e) 4.500 € por gastos que aunque están documentados con ciertos justificantes, éstos no contienen todos los datos que reglamentariamente son exigibles, si bien la existencia de estos gastos puede probarse mediante extractos bancarios. Por tanto, en la medida en que existen justificantes, aunque estén incompletos, los gastos son, en principio, deducibles, por lo que no se efectuará ningún ajuste.

f) 4.500 €, en concepto de gastos devengados en el ejercicio 2000 pero contabilizados en el período 2001. Aun cuando la imputación correcta de dicha factura correspondería al ejercicio 2000 en cumplimiento del principio del devengo, contablemente no se registra hasta el período siguiente por no haberse podido estimar razonablemente su importe en el ejercicio en que se devengaron. Fiscalmente, el artículo 19.3 de la LIS, por un lado, regula el principio de inscripción contable, según el cual un gasto no es fiscalmente deducible hasta que no se imputa en la cuenta de pérdidas y ganancias. Por otro lado, establece la necesidad de que los ingresos y los gastos se imputen al período impositivo que correspondan de acuerdo con el criterio del devengo. No obstante, se permite la imputación de los gastos a un período impositivo posterior, siempre que a través de dicha operación no se produzca una tributación inferior de la que hubiere correspondido por aplicación del principio del devengo. De los datos facilitados en el supuesto no hay motivos para pensar en la existencia de esa menor tributación, por lo que sería admisible fiscalmente ese gasto contabilizado en un período distinto de aquel en el que se devengó. En consecuencia, no se realizará ajuste alguno sobre esa partida.

2.2. Pagos fraccionados.

El artículo 38 de la LIS establece que en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, los sujetos pasivos deberán realizar un pago fraccionado. Dicho pago anticipado se calcula a través de dos sistemas distintos. Según los datos aportados en el caso, tan

sólo se pueden determinar aplicando un porcentaje (18 por 100) a la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviere concluido a la fecha de realizar el pago anticipado. Además, la base de cálculo se ha de minorar en el importe de las deducciones, bonificaciones y retenciones correspondientes al período.

La base para realizar el pago fraccionado del primer trimestre se va a determinar tomando en cuenta los datos correspondientes al período 1999, que es el último liquidado en el mes de abril. Dicha base será la diferencia entre la cuota íntegra y las deducciones, bonificaciones y retenciones correspondientes a aquel período:

CONCEPTO	IMPORTE
Cuota íntegra	150.000
Deducciones y bonificaciones	6.500
Retenciones	11.000
Base para el pago fraccionado	132.500

La base del pago fraccionado correspondiente al segundo y tercer períodos será la diferencia entre la cuota íntegra del ejercicio 2000 y las deducciones, bonificaciones y retenciones correspondientes al mismo:

CONCEPTO	IMPORTE
Cuota íntegra	215.000
Deducciones y bonificaciones	7.890
Retenciones	13.400
Base para el pago fraccionado	193.710

Por tanto, los pagos fraccionados correspondientes al período impositivo 2001 ascenderán a:

PAGO FRACCIONADO	IMPORTE
1P/2001	$0,18 \times 132.500 = 23.850,00$
2P/2001	$0,18 \times 193.710 = 34.867,80$
3P/2001	$0,18 \times 193.710 = 34.867,80$
TOTAL	93.585,60

2.3. Deducciones.

ELECTROCUTA, S.A., ha generado durante el período impositivo 2001 las siguientes deducciones:

a) Deducción por doble imposición de dividendos.

La empresa ha recibido 10.000 € en concepto de dividendos de RECAMBIOS CUMBRE, S.A., sociedad de la que tiene una participación del 7 por 100.

La deducción que corresponde, siempre que haya mantenido la participación durante al menos un año, es la siguiente:

$$10.000 \times 0,343519 \text{ (tipo medio de gravamen del período impositivo)} = \mathbf{3.435,19 \text{ €}}$$

b) Deducción por gastos de formación profesional.

Los gastos realizados en el ejercicio ascienden a 20.000 €. En los períodos impositivos 2000 y 1999 fueron de 8.000 y 12.000 €, respectivamente.

La deducción por formación profesional se calcula como sigue:

- Media de los años 2000 y 1999: $20.000/2 = 10.000 \text{ €}$
- Importe de la deducción:

$10.000 \times 0,05 =$	500	
$10.000 \times 0,10 =$	1.000	
TOTAL		1.500 €

2.4. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

a) Tabla de ajustes.

Como resumen de lo expuesto en los 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 Impuesto sobre Sociedades, sí que es fundamental a la hora de la contabilización de dicho impuesto.

CONCEPTO	AJUSTES POSITIVOS	AJUSTES NEGATIVOS	CARÁCTER PERMANENTE (P) O TEMPORAL (T)
Venta a plazos		80.000,00	T
Amortización de la página WEB	140,00		T
Amortización de la furgoneta	102,34		T
Amortización de los ordenadores		444,44	T
Amortización del camión de carga	5.940,00		T
Integración de la amortización fiscal superior a la contable en camión de carga	20.460,00		T
Integración de la renta diferida por reinversión	3.568,12		T
Provisión para insolvencias	9.800,00		T
Provisión de acciones propias		5.800,00	P
Provisión para garantías	17.490,00		T
Provisión para pensiones	40.000,00		P
Primas de asistencia a Junta	5.000,00		P
Servicios de transporte en taxis	2.000,00		P
Sanción	10.000,00		P
IS reflejado en la cuenta de resultados	242.882,42		P
TOTAL	357.382,88	86.244,44	

b) Liquidación del Impuesto sobre Sociedades ²³

LIQUIDACIÓN DEL IS	
Beneficio después de impuestos	424.337,15
Aumentos	+ 357.382,88
Disminuciones	- 86.244,44
= Base imponible	695.475,59
Tipo de gravamen	$90.151,82 \times 0,3 = 27.045,55$
.....	$605.323,77 \times 0,35 = 211.863,32$
= Cuota íntegra	238.908,87
- Deducciones	4.935,19
= Cuota líquida	233.973,68
- Retenciones	2.115,99
- Ingresos a cuenta	
- Pagos a cuenta	93.585,60
= Cuota a pagar	138.272,09

²³ En el anexo del presente trabajo se encuentra el modelo 201 con la liquidación del impuesto.

3. Contabilización del Impuesto sobre Sociedades.

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

- 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 del PGC, las diferencias permanentes se suman o restan al resultado económico antes de impuestos para llegar al resultado contable ajustado.
- Tipo de gravamen, que se aplicará al resultado contable ajustado a fin de obtener el impuesto bruto. Al estar en una empresa que puede acogerse al régimen de entidades de reducida dimensión, para calcular el IS devengado hemos de conocer el tipo medio de gravamen ²⁴.
- Deducciones y bonificaciones en cuota aplicadas fiscalmente, pues sólo éstas minorarán el impuesto bruto para llegar al IS devengado.

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
57.000,00 ²⁵	5.800,00

Determinadas las diferencias permanentes, hemos de conocer el tipo de gravamen, que, como hemos indicado, vendrá dado por el tipo medio de la liquidación del IS. Para obtenerlo basta con dividir la cuota íntegra entre la base imponible. En el caso planteado, asciende al 34,35187 por 100.

²⁴ En este sentido se manifiesta una consulta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas publicada en el BOICAC núm. 33, de marzo de 1998, cuando señala que, a efectos de cuantificar el IS devengado, «el tipo impositivo del ejercicio en las empresas de reducida dimensión a las que resulta de aplicación un tipo de gravamen diferente a cada uno de los tramos de base imponible que especifica la normativa fiscal, vendrá determinado por el tipo medio de gravamen correspondiente al ejercicio, es decir, el resultante de dividir la cuota íntegra entre la base imponible».

²⁵ 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 sobre el beneficio antes de impuestos.

Por último, debemos conocer las deducciones y bonificaciones aplicadas fiscalmente. Como se ha puesto de manifiesto, en el período impositivo 2001 ELECTROCUTA, S.A., ha aplicado en la liquidación del IS deducciones por importe de 4.935,19 €.

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 del PGC, como sigue:

IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS DEVENGADO	
Beneficio antes de impuestos	667.219,57
+ Diferencias permanentes	57.000,00
- Diferencias permanentes	5.800,00
= Resultado contable ajustado	718.419,57
× Tipo de gravamen (tipo medio declaración IS)	0,3435187
= Impuesto bruto	246.790,56
- Deducciones	4.935,19
= Impuesto sobre Sociedades devengado	241.855,37

El importe determinado será por el que se cargue la cuenta 6300. *Impuesto sobre beneficios*. Ahora bien, para contabilizar el impuesto, además se han de analizar 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 fiscales. 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 análisis es el siguiente:

DIFERENCIAS TEMPORALES				
CONCEPTO	CON ORIGEN EN EL EJERCICIO ACTUAL		CON ORIGEN EN EJERCICIOS ANTERIORES	
	POSITIVAS	NEGATIVAS	POSITIVAS	NEGATIVAS
Venta a plazos		80.000,00		
Amortización de la página WEB	140,00			
Amortización de la furgoneta	102,34			
Amortización de los ordenadores		444,44		
Amortización del camión de carga			5.940,00	
Integración de amortización fiscal superior a la contable en camión de carga			20.460,00	
Integración de la renta diferida por reinversión			3.568,12	
Provisión para insolvencias	9.800,00			
Provisión para garantías	17.490,00			

El estudio 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 contra, 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.

La contabilización del IS se complica en el caso planteado al encontrarnos ante una empresa que puede acogerse al régimen de reducida dimensión. La complejidad se deriva de dos cuestiones diferentes:

- En primer lugar, la cuantificación de los impuestos anticipados y diferidos, según lo establecido en la Resolución de 9 de octubre de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, «se realizará aplicando el tipo de gravamen correspondiente al primer tramo». Si tenemos en cuenta que el IS devengado se calcula aplicando el tipo medio de gravamen obtenido de dividir la cuota íntegra entre la base imponible, deberá practicarse un ajuste por cada impuesto anticipado y diferido que se contabilice. La cuantía de dicho ajuste vendrá dada por el resultado de multiplicar la diferencia temporal detectada por el valor obtenido de restar al tipo medio de gravamen, el 30 por 100, que es el tipo correspondiente al primer tramo.

Sin embargo, dicho ajuste no se registra en una única cuenta, a saber:

- a) En el caso de un impuesto anticipado, resultará cargada la cuenta 633. *Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios* por la cantidad resultante de aplicar a las diferencias temporales positivas el porcentaje que va desde el 30 por 100 hasta el tipo medio de gravamen del período.
 - b) En el caso de un impuesto diferido, se abonará la cuenta 638. *Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios* por la cantidad resultante de aplicar a las diferencias temporales negativas el porcentaje que va desde el 30 por 100 hasta el tipo medio de gravamen del período.
- En segundo lugar, como establece la Resolución antes mencionada, «si de la estimación de la situación global del efecto impositivo de la empresa se derivase una posible mayor deuda por IS, para lo que se tendrá en cuenta el tipo medio de gravamen a que se ha hecho referencia, se deberá dotar una provisión para riesgos y gastos por dicho importe estimado». Ello implica que se ha de dotar una provisión por la diferencia existente entre el importe registrado en las partidas representativas de los impuestos diferidos y el que corresponde de aplicar a la diferencia temporal negativa el tipo medio de gravamen, en la medida en

que cuando revierta dicho impuesto en una diferencia positiva puede hacerlo a un tipo superior, con lo que la deuda con la Hacienda Pública sería mayor a la reflejada a través de la cuenta impuestos diferidos.

Teniendo en cuenta el IS devengado, las diferencias temporales, los pagos a cuenta y retenciones, la cuota pagar a la Hacienda Pública en concepto del IS y las observaciones efectuadas para las empresas de reducida dimensión, el asiento de contabilización del IS será como sigue:

CUENTAS	DEBE	HABER
(6300) Impuesto sobre beneficios	241.855,37	
(4741) Impuesto sobre beneficios anticipado (página WEB)	42,00	
(6331) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (página WEB) ..	6,09	
(4740) Impuesto sobre beneficios anticipado (furgoneta)	30,70	
(6332) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (furgoneta)	4,45	
(4792) Impuesto sobre beneficios diferido (camión)	9.068,89	
(4790) Impuesto sobre beneficios diferido (nave industrial)	609,32	
(4791) Impuesto sobre beneficios diferido (dif. reinversión)	616,40	
(4742) Impuesto sobre beneficios anticipado (Prov. insolvencias)	2.940,00	
(6333) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (Prov. insolvencias)	426,48	
(4743) Impuesto sobre beneficios anticipado (Prov. garantías)	5.247,00	
(6334) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (Prov. garantías)	761,14	
(4730) Hacienda Pública, retenciones		2.115,99
(4731) Hacienda Pública, pagos a cuenta		93.585,60
(4752) Hacienda Pública, acreedor por IS		138.272,09
(4794) Impuesto sobre beneficios diferido (venta a plazos)		24.000,00
(6380) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (venta a plazos)		3.481,50
(4793) Impuesto sobre beneficios diferido (ordenadores)		133,33
(6381) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (ordenadores) ...		19,33
TOTAL	261.607,84	261.607,84

El asiento precedente estará acompañado, en su caso, por el correspondiente a la dotación a las provisiones para riesgos y gastos referidas a los impuestos diferidos, como se ha comentado anteriormente. En el caso planteado, el reflejo contable de la dotación a esas provisiones adoptará la forma:

CUENTAS	DEBE	HABER
(6335) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (ventas a plazos) ..	3.481,50	
(6336) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (ordenadores) ..	19,33	
(1410) Provisión para impuestos (impuestos diferidos ventas a plazos)		3.481,50
(1411) Provisión para impuestos (impuestos diferidos ordenadores)		19,33

Finalmente, dado que el camión ha causado baja en la empresa al ser permutado por los vehículos, se debe proceder a eliminar cualquier impuesto anticipado o diferido que aún exista relacionado con ese elemento patrimonial. En ese sentido, la cuenta 4792. *Impuesto sobre beneficios diferido*, una vez registradas las operaciones anteriores, tiene un saldo de 171,11 € que habrá que dar de baja:

CUENTAS	DEBE	HABER
(4792) Impuesto sobre beneficios diferido (camión)	171,11	
(6382) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (camión)		171,11

4. Cuentas anuales.

Para finalizar ofrecemos la cuenta de pérdidas y ganancias y el balance de situación correspondientes al ejercicio 2001 ²⁶. No incluimos la tercera cuenta anual, la memoria, por cuanto no existe información suficiente para su confección.

Para la confección de dichos estados contables se ha partido del balance de sumas y saldos, confeccionado a 31 de diciembre, donde se han reflejado todas las operaciones de regularización y la contabilización del IS. Dicho balance es el siguiente:

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 31-DICIEMBRE-2001 (POSTERIOR A LAS OPERACIONES DE REGULARIZACIÓN Y PREVIO AL CÁLCULO DEL RESULTADO DESPUÉS DE IMPUESTOS)		
CUENTAS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREEDORES
1000. Capital social		152.517,91
1120. Reserva legal		4.015,18
1300. Subvenciones oficiales de capital (ordenadores)		2.450,00
1301. Subvenciones oficiales de capital (local comercial)		19.595,28
1320. Ingresos por derecho de superficie		73.333,33
1400. Provisión para pensiones y obligaciones similares		121.758,42
1410. Provisión para impuestos (impuestos diferidos ventas plazo)		3.481,50
1411. Provisión para impuestos (impuestos diferidos ordenadores)		19,33
1700. Préstamos a largo plazo con entidades de crédito		24.000,00

²⁶ Los modelos presentados corresponden a los formatos abreviados previstos en el PGC para ambas cuentas anuales. En dichos formatos es obligatorio presentar las cifras correspondientes al ejercicio que se cierra junto a las del ejercicio anterior para facilitar la comparación de la información contenida en esos estados contables. Sin embargo, dado que en el caso planteado no contamos con datos del ejercicio 2000, sólo se ha incluido la información del ejercicio 2001.

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 31-DICIEMBRE-2001 (POSTERIOR A LAS OPERACIONES DE REGULARIZACIÓN Y PREVIO AL CÁLCULO DEL RESULTADO DESPUÉS DE IMPUESTOS) (cont.)		
CUENTAS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREEDORES
1730. Proveedores de inmovilizado a largo plazo		3.244,97
1980. Acciones propias en situaciones especiales	14.700,00	
2020. Gastos de ampliación de capital	1.275,00	
2151. Página WEB	900,00	
2160. Derechos de explotación de franquicia	30.000,00	
2171. Derechos sobre bienes en «renting»	15.000,00	
2180. Derechos sobre almacén (construcción UTE)	60.000,00	
2200. Terrenos y bienes naturales (nave industrial)	21.875,00	
2201. Terrenos y bienes naturales (local comercial)	11.250,00	
2210. Construcciones (nave industrial)	103.125,00	
2211. Construcciones (local comercial)	38.750,00	
2270. Equipos para procesos de información	10.000,00	
2280. Elementos de transporte (furgoneta)	40.000,00	
2281. Elementos de transporte (camión)		
2282. Elementos de transporte (turismos)	20.400,00	
2310. Construcciones en curso (nave pendiente construcción)		
2390. Anticipos para inmovilizaciones materiales	25.000,00	
2518. Participaciones en FIAMM a largo plazo	11.500,00	
2700. Gastos de formalización de deudas	400,00	
2810. Amortización acumulada de la página WEB		200,00
2811. Amortización acumulada del contrato de «renting»		1.000,00
2812. Amortización acumulada del contrato de franquicia		1.333,33
2820. Amortización acumulada de construcciones (nave ind.)		19.765,63
2821. Amortización acumulada de elementos de tte. (furgoneta)		29.172,00
2822. Amortización acumulada de eq. procesos de información		6.500,00
2823. Amortización acumulada de elementos de tte. (camión)		
2824. Amortización acumulada de construcciones (local comerc.)		1.097,92
2825. Amortización acumulada de elementos de tte. (turismos)		1.530,00
2927. Provisión por depreciación de equipos proc. información		300,00
2990. Provisión por depreciación de acciones propias		
3000. Electrodomésticos	320.500,00	
3200. Repuestos y accesorios	13.100,00	
3300. Trabajos en curso	32.825,00	
3900. Provisión por depreciación de electrodomésticos		1.900,00
4000. Proveedores		7.286,50
4010. Proveedores, efectos comerciales a pagar		1.461,83
4100. Acreedores por prestación de servicios		524,08
4109. Acreedores prest.servicios, fact. pdtes. recibir o formalizar		266,67
4300. Clientes	34.558,97	

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 31-DICIEMBRE-2001 (POSTERIOR A LAS OPERACIONES DE REGULARIZACIÓN Y PREVIO AL CÁLCULO DEL RESULTADO DESPUÉS DE IMPUESTOS) (cont.)		
CUENTAS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREEDORES
4308. PUERTO, S.A., facturas pendientes de formalizar	4.500,00	
4309. Clientes, facturas pendientes de formalizar	6.000,00	
4310. Efectos comerciales en cartera (TEJADOS, S.A.)	80.000,00	
4311. Efectos comerciales descontados (TEJADOS, S.A.)	100.000,00	
4313. Efectos comerciales en cartera (CUBIERTAS, S.L.)	30.000,00	
4350. Clientes de dudoso cobro	20.000,00	
4708. Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas	8.000,00	
4730. Hacienda Pública, retenciones		
4731. Hacienda Pública, pagos a cuenta		
4740. Impuesto sobre beneficios anticipado (furgoneta)	1.280,26	
4741. Impuesto sobre beneficios anticipado (página WEB)	42,00	
4742. Impuesto sobre beneficios anticipado (Prov. insolvencias)	2.940,00	
4743. Impuesto sobre beneficios anticipado (Prov. garantías)	5.247,00	
4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA		1.595,03
4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas		1.656,39
4752. Hacienda Pública, acreedor por IS		138.272,09
4760. Organismos de la Seguridad Social, acreedores		9.320,08
4790. Impuesto sobre beneficios diferido (nave industrial)		12.681,72
4791. Impuesto sobre beneficios diferido (difer. reinversión)		12.829,18
4792. Impuesto sobre beneficios diferido (camión)		
4793. Impuesto sobre beneficios diferido (ordenadores)		383,33
4794. Impuesto sobre beneficios diferido (venta a plazos)		24.000,00
4800. Gastos anticipados	181,90	
4850. Ingresos anticipados (arrendamiento local)		3.750,00
4851. Ingresos anticipados (CLIMA, S.A.)		51.000,00
4900. Provisión para insolvencias de tráfico		10.000,00
4901. Provisión para insolvencias de tráfico, método global		2.550,59
4990. Provisión para otras operaciones de tráfico		35.000,00
5200. Préstamos a corto plazo con entidades de crédito		8.000,00
5208. Deudas por efectos descontados		100.000,00
5400. IFT. Participaciones en RECAMBIOS CUMBRE, S.A.	70.000,00	
5402. IFT. Participaciones en COMUNICACIONES, S.A.	70.100,00	
5410. Valores de renta fija a corto plazo (TORRES, S.A.)	32.600,00	
5460. Intereses a corto plazo de participaciones en FIAMM	1.300,00	
5461. Intereses a corto plazo de valores de renta fija	750,00	
5600. Fianzas recibidas a corto plazo		345,58
5700. Caja, €	11.533,15	
5720. Banco c/c	71.857,07	
5800. Intereses pagados por anticipado	2.186,67	

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 31-DICIEMBRE-2001 (POSTERIOR A LAS OPERACIONES DE REGULARIZACIÓN Y PREVIO AL CÁLCULO DEL RESULTADO DESPUÉS DE IMPUESTOS) (cont.)		
CUENTAS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREEDORES
5970. Prov. deprec. de participaciones COMUNICACIONES, S.A.		11.202,00
6000. Compras de electrodomésticos	984.040,30	
6020. Compras de otros aprovisionamientos	157.912,20	
6070. Trabajos realizados por otras empresas	18.597,99	
6080. Devoluciones de compras de electrodomésticos		17.055,92
6090. Rappels por compras de electrodomésticos		20.394,00
6100. Variación de existencias de electrodomésticos		37.280,00
6120. Variación de existencias de otros aprovisionamientos	4.948,00	
6220. Reparaciones y conservación	32.495,94	
6230. Servicios de profesionales independientes	9.210,23	
6240. Transportes	8.033,85	
6250. Primas de seguros	530,25	
6260. Servicios bancarios y similares	414,33	
6270. Publicidad, propaganda y relaciones públicas	416,67	
6280. Suministros	1.965,18	
6290. Material de oficina	2.081,09	
6291. Comunicaciones	1.290,97	
6292. Combustible	4.500,00	
6293. Primas de asistencia a Junta General de Accionistas	5.000,00	
6294. Servicios de transporte (taxis)	2.000,00	
6295. Sanciones	10.000,00	
6296. Mantenimiento de la página WEB	200,00	
6300. Impuesto sobre beneficios	241.855,37	
6310. Otros tributos	2.113,65	
6331. Ajustes negativos en la imp. sobre beneficios (página WEB)	6,09	
6332. Ajustes negativos en la imp. sobre beneficios (furgoneta)	4,45	
6333. Ajustes negativos en la imp. sobre beneficios (Prov. insolv.)	426,48	
6334. Ajustes negativos en la imp. sobre beneficios (Prov. garant.)	761,14	
6335. Ajustes negativos en la imp. sobre beneficios (ventas plazo)	3.481,50	
6336. Ajustes negativos en la imp. sobre beneficios (ordenadores)	19,33	
6380. Ajustes positivos en la imp. sobre beneficios (ventas plazos)		3.481,50
6381. Ajustes positivos en la imp. sobre beneficios (ordenadores)		19,33
6382. Ajustes positivos en la imp. sobre beneficios (camión)		171,11
6400. Sueldos y salarios	217.927,72	
6420. Seguridad Social a cargo de la empresa	76.484,44	
6430. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones	40.000,00	
6490. Otros gastos sociales	13.404,05	
6623. Intereses de deudas a largo plazo	2.566,66	
6643. Intereses por descuento de efectos	333,33	

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 31-DICIEMBRE-2001 (POSTERIOR A LAS OPERACIONES DE REGULARIZACIÓN Y PREVIO AL CÁLCULO DEL RESULTADO DESPUÉS DE IMPUESTOS) (cont.)		
CUENTAS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREEDORES
6653. Descuentos sobre ventas por pronto pago	14.336,66	
6690. Otros gastos financieros	1.070,56	
6710. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	60,00	
6800. Amortización de gastos de establecimiento	450,00	
6810. Amortización de la página WEB	200,00	
6811. Amortización del contrato de «renting»	1.000,00	
6812. Amortización del contrato de franquicia	1.333,33	
6820. Amortización de elementos de transporte (camión)	5.940,00	
6821. Amortización de construcciones (nave industrial)	5.156,25	
6822. Amortización de elementos de transporte (furgoneta)	6.552,00	
6823. Amortización de equipos para procesos de información	3.166,67	
6824. Amortización de construcciones (local comercial)	775,00	
6825. Amortización de elementos de transporte (turismos)	1.530,00	
6920. Dotación a la provisión del inmovilizado material	300,00	
6930. Dotación a la provisión de electrodomésticos	1.900,00	
6940. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico	12.550,59	
6950. Dotación a la provisión para otras operaciones de tráfico	35.000,00	
6983. Dotación a la provisión para valores negociables c/p	8.372,00	
7000. Ventas de electrodomésticos		1.544.500,00
7001. Ventas de electrodomésticos (TEJADOS, S.A.)		260.000,00
7002. Ventas de electrodomésticos (CUBIERTAS, S.L.)		50.000,00
7050. Prestación de servicios		321.800,00
7051. Prestación de servicios (CLIMA, S.A.)		51.000,00
7052. Prestación de servicios (PUERTO, S.A.)		4.500,00
7100. Variación de existencias de trabajos en curso		6.972,00
7400. Subvenciones oficiales por creación de empleo		1.560,00
7500. Ingresos por operaciones de «confirming»		1.233,00
7520. Ingresos por arrendamientos		7.500,00
7560. Ingresos por la cesión del uso del terreno		6.666,67
7603. Ingresos de participaciones en capital		10.000,00
7613. Ingresos de valores de renta fija		1.050,00
7618. Ingresos de participaciones en FIAMM		700,00
7690. Otros ingresos financieros		855,50
7750. Subvenciones de capital traspasadas a resultados ejercicio		2.621,39
7780. Ingresos extraordinarios por cambio de criterio		10.807,00
7930. Provisión de electrodomésticos aplicada		1.084,00
7969. Exceso de provisión para acciones propias		5.800,00

BALANCE ABREVIADO

ACTIVO	EJERCICIO 2001
A) ACCIONISTAS (SOCIOS) POR DESEMBOLSOS NO EXIGIDOS	
B) INMOVILIZADO	342.876,12
I. Gastos de establecimiento	1.275,00
II. Inmovilizaciones inmateriales	103.366,67
III. Inmovilizaciones materiales	212.034,45
IV. Inmovilizaciones financieras	11.500,00
V. Acciones propias	14.700,00
VI. Deudores por operaciones de tráfico a largo plazo	
C) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS	400,00
D) ACTIVO CIRCULANTE	893.849,43
I. Accionistas por desembolsos exigidos	
II. Existencias	364.525,00
III. Deudores	280.017,64
IV. Inversiones financieras temporales	163.548,00
V. Acciones propias a corto plazo	
VI. Tesorería	83.390,22
VII. Ajustes por periodificación	2.368,57
TOTAL GENERAL (A + B + C + D)	1.237.125,55

BALANCE ABREVIADO

PASIVO	EJERCICIO 2001
A) FONDOS PROPIOS	580.870,24
I. Capital suscrito	152.517,91
II. Prima de emisión	
III. Reservas de revalorización	
IV. Reservas	4.015,18
V. Resultados de ejercicios anteriores	
VI. Pérdidas y Ganancias (beneficio o pérdida)	424.337,15
VII. Dividendo a cuenta entregado en el ejercicio	
VIII. Acciones propias para reducción de capital	
B) INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS	95.378,61
C) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS	125.259,25
D) ACREEDORES A LARGO PLAZO	27.244,97
E) ACREEDORES A CORTO PLAZO	408.372,48
TOTAL GENERAL (A + B + C + D + E)	1.237.125,55

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS ABREVIADA

DEBE	EJERCICIO 2001
A) GASTOS	1.850.456,41
1. Consumos de explotación	1.083.796,57
2. Gastos de personal	347.816,21
a) Sueldos, salarios y asimilados	217.927,72
b) Cargas sociales	129.888,49
3. Dotaciones para amortizaciones del inmovilizado	26.103,25
4. Variación de las provisiones de tráfico y pérdidas de créditos incobrables	48.366,59
5. Otros gastos de explotación	80.252,16
I. BENEFICIOS DE EXPLOTACIÓN	662.424,89
6. Gastos financieros y gastos asimilados	18.307,21
a) Por deudas con empresas del grupo	
b) Por deudas con empresas asociadas	
c) Por otras deudas	18.307,21
d) Pérdidas de inversiones financieras	
7. Variación de las provisiones de inversiones financieras	2.572,00
8. Diferencias negativas de cambio	
II. RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS	
III. BENEFICIOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS	654.151,18
9. Variación de las provisiones de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control	300,00
10. Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial, material y cartera de control ..	60,00
11. Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias	
12. Gastos extraordinarios	
13. Gastos y pérdidas de otros ejercicios	
IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS	13.068,39
V. BENEFICIOS ANTES DE IMPUESTOS	667.219,57
14. Impuesto sobre Sociedades	242.882,42
15. Otros impuestos	
VI. RESULTADO DEL EJERCICIO (BENEFICIO)	424.337,15

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS ABREVIADA

HABER	EJERCICIO 2001
B) INGRESOS	2.274.793,56
1. Ingresos de explotación	2.248.759,67
a) Importe neto de la cifra de negocios	2.231.800,00
b) Otros ingresos de explotación	16.959,67
I. PÉRDIDAS DE EXPLOTACIÓN	
2. Ingresos financieros	12.605,50
a) En empresas del grupo	
b) En empresas asociadas	
c) Otros	12.605,50
d) Beneficios en inversiones financieras	
3. Diferencias positivas de cambio	
II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS	8.273,71
III. PÉRDIDAS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS	
4. Beneficios en enajenación de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control	
5. Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias	
6. Subvenciones de capital transferidas al resultado de ejercicio	2.621,39
7. Ingresos extraordinarios	10.807,00
8. Ingresos y beneficios de otros ejercicios	
IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NEGATIVOS	
V. PÉRDIDAS ANTES DE IMPUESTOS	
VI. RESULTADO DEL EJERCICIO (PÉRDIDAS)	

ANEXO

* En el momento del cierre de la edición de este número de la Revista, no se encuentra disponible en la Agencia Tributaria el Modelo 201, aprobado para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, ambos de 2001, por lo que se ha utilizado el Modelo 201 aprobado para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, ambos de 2000.

