

CONTABILIDAD	CIERRE DEL EJERCICIO ECONÓMICO Y LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (CASO PRÁCTICO)	Núm. 80/2002
TRIBUTACIÓN		

LUIS A. MALVÁREZ PASCUAL

Profesor titular de Derecho Financiero. Universidad de Huelva

M. PILAR MARTÍN ZAMORA

Profesora titular de Contabilidad. Universidad de Huelva

Extracto:

LAS empresas cuyo ejercicio económico coincide con el año natural han de cerrar la contabilidad en el mes actual. En el supuesto que se presenta, se llevan a cabo todas las anotaciones encaminadas a la formulación de las cuentas anuales del ejercicio 2002, liquidando el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a ese período impositivo.

Este ejercicio práctico, que fue publicado en un número anterior de la Revista (concretamente, en el número 219, junio 2001), incorpora nuevas operaciones, adaptando igualmente aquellas que ya se incluyeron en la versión anterior a la nueva moneda y a la normativa vigente para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2002.

Sumario:

I. Enunciado.

1. Información sobre el inmovilizado y sus correcciones valorativas.
2. Información sobre 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 el personal y gastos de carácter social.
6. Información sobre otros gastos.
7. Información sobre otras operaciones.
8. Información relativa a la distribución de resultados.
9. Otra información necesaria para la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002.

II. 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 las normas contable y fiscal.
 - 2.2. Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.
 - 2.3. Pagos fraccionados.
 - 2.4. Deducciones.
 - 2.5. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.
3. Contabilización del impuesto sobre beneficios.
4. Cuentas anuales.

I. ENUNCIADO

CONCESUR S.A., empresa con domicilio social en Huelva, es concesionaria de vehículos de una conocida marca japonesa. Además, cuenta con un taller propio o servicio técnico en el que se llevan a cabo revisiones y reparaciones de los vehículos vendidos.

Para determinar el resultado del ejercicio 2002 se cuenta con los datos siguientes:

1. Información sobre el inmovilizado y sus correcciones valorativas.

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

a) Un local comercial adquirido el 1 de enero de 1997 mediante arrendamiento financiero. El coste de adquisición de este elemento para la compañía de *leasing* ascendió a 200.000 €. Por otra parte, se conoce que el valor catastral del inmueble era en la fecha de adquisición de 150.000 €, de los que 30.000 € correspondían al suelo.

Las cuotas pactadas, que tienen una periodicidad anual, presentan el siguiente detalle facilitado por la compañía de *leasing*:

FECHA CUOTA	IMPORTE CUOTA	INTERESES	RECUPERACIÓN COSTE
1-1-1997	41.052,00	32.717,20	8.334,80
1-1-1998	41.052,00	31.199,80	9.852,20
1-1-1999	41.052,00	29.406,80	11.645,20
1-1-2000	41.052,00	27.287,20	13.764,80
1-1-2001	41.052,00	24.781,80	16.270,20
1-1-2002	41.052,00	21.820,60	19.231,40
1-1-2003	41.052,00	18.320,20	22.731,80
1-1-2004	41.052,00	14.182,60	26.869,40
1-1-2005	41.052,00	9.292,00	31.760,00
1-1-2006	41.052,00	3.511,80	37.540,20
1-1-2007	Opción de compra: 2.000,00		2.000,00
TOTAL	412.520,00	212.520,00	200.000,00

CONCESUR S.A., teniendo en cuenta que las condiciones económicas del contrato permitían asegurar que se ejercitaría la opción de compra, registró el contrato de arrendamiento financiero como un inmovilizado inmaterial. Este inmovilizado se ha venido amortizando linealmente, sin computar valor residual alguno, aplicando un porcentaje del 2 por 100 anual, que coincide con el coeficiente máximo según tablas para los edificios comerciales.

b) Una nave industrial adquirida usada el 1 de marzo de 1997 por un importe de 200.000 €. Se conoce que el suelo representa el 20 por 100 del valor catastral de la nave.

Este elemento 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 amortiza por el método de tablas y, aunque no se conoce el valor originario de adquisición del mismo, se sabe que la fecha de construcción de la nave data de 1986.

Este elemento fue transmitido el 1 de octubre de 2002 por un total de 340.000 €. A efectos del IS, se sabe que el coeficiente a que hace referencia el artículo 15.11 de la LIS es superior a 0,4.

c) Una furgoneta que fue adquirida el 1 de enero de 2000, habiendo ascendido su precio de adquisición a 40.000 €. Este elemento, al que se le estimó un valor residual de 5.000 €, se viene amortizando contablemente según el procedimiento de coeficiente constante, utilizándose para ello el coeficiente del 40 por 100.

Fiscalmente, también se amortiza por el mismo procedimiento, si bien se utilizará el coeficiente constante máximo que resulte aplicable a tales efectos.

d) Un ordenador que fue adquirido por 10.000 € el 1 de enero de 2000. La amortización de este elemento se está practicando por el procedimiento de números dígitos, habiéndose considerado un período de amortización de cuatro años. En el ámbito fiscal, se utiliza el mismo procedimiento teniéndose en cuenta el período de amortización más breve posible a tales efectos.

e) Un camión de carga de tres toneladas que fue adquirido el 1 de enero de 1999 mediante un contrato de arrendamiento financiero. Las cuotas pactadas que son anuales presentan el siguiente detalle facilitado por la compañía de *leasing*:

FECHA CUOTA	IMPORTE CUOTA	INTERESES	RECUPERACIÓN COSTE
1-1-1999	25.560,76	9.500,00	16.060,76
1-1-2000	25.560,76	8.443,92	17.116,84
1-1-2001	25.560,76	6.732,24	18.828,52
1-1-2002	25.560,76	4.849,39	20.711,37
1-1-2003	25.560,76	2.778,25	22.782,51
1-1-2004	Opción de compra: 5.000,00		5.000,00
TOTAL	132.803,80	32.803,80	100.000,00

Contablemente, dicho bien se registró como un inmovilizado inmaterial ya que por las condiciones del contrato no existía duda sobre el ejercicio de la opción de compra. Este inmovilizado se amortiza a razón del 16 por 100 anual, sin computar valor residual alguno.

f) Un almacén que se encuentra totalmente amortizado. Este elemento, que se adquirió en 1967, costó 43.000 €, de los cuales 6.900 € correspondían al suelo sobre el que asienta la nave. Como se detalla en el apartado 7 del enunciado, este elemento causó baja en la contabilidad el 31 de marzo de 2002.

g) Una máquina de reparación de chapa, comprada usada el 1 de enero de 1999, que tuvo un coste de adquisición de 43.000 €.

El coeficiente máximo, según tablas oficialmente aprobadas, para la amortización de esta máquina asciende al 12 por 100 anual.

Contable y fiscalmente, conociéndose que el precio originario del elemento fue de 100.000 €, se eligió el método que permitiese una mayor aceleración de la amortización, sin computar valor residual alguno.

El 1 de marzo de 2002 se adquiere una nueva máquina reparadora de chapa, mediante contrato de arrendamiento financiero. El coste del bien para la empresa de *leasing* es de 120.000 €, amortizándose contablemente, dado que no existen dudas sobre el ejercicio de la opción de compra, de acuerdo con el coeficiente máximo según tablas y sin computar valor residual alguno.

Como pago inicial de esta máquina se ha entregado la anterior que ha sido valorada a tales efectos en 30.000 €, importe que coincide con el valor de mercado. Dicha cantidad ha constituido la primera cuota del contrato de *leasing* en el que se ha señalado expresamente que dicha cuota inicial se prorrateará proporcionalmente entre las cuotas de que conste el contrato a fin de no incumplir lo establecido en el artículo 128 de la LIS. Además de la parte proporcional de cuota inicial que se imputa al año 2002 que asciende a 3.000 €, durante el ejercicio se han satisfecho en concepto de recuperación del coste del bien y de carga financiera las cuantías siguientes, de acuerdo con el detalle facilitado por la compañía de *leasing*:

FECHA CUOTA	IMPORTE CUOTA	INTERESES	RECUPERACIÓN COSTE
1-3-2002	22.904,68	9.000,00	13.904,68
1-3-2003	22.904,68	7.655,70	15.248,98
1-3-2004	22.904,68	6.032,68	16.872,00
1-3-2005	22.904,68	4.345,48	18.559,20
1-3-2006	22.904,68	2.489,56	20.415,12
1-3-2007	Opción de compra: 5.000,02		5.000,02
TOTAL	119.523,42	29.523,42	90.000,00

h) Tres vehículos, cuyo uso está cedido a los vendedores de CONCESUR S.A. Estos elementos, que fueron adquiridos el 1 de enero de 1998, tuvieron un coste de adquisición de 20.000 € cada uno de ellos, si bien el precio de venta al público de cada vehículo en aquella fecha ascendía a 29.000 €.

CONCESUR S.A. está amortizando estos elementos patrimoniales por el método de coeficiente constante, partiendo para ello del coeficiente máximo establecido en tablas oficialmente aprobadas.

i) Cinco vehículos, adquiridos el 1 de julio de 2002 por un total de 90.000 €, que, entre otros destinos, se emplean para la cesión gratuita a los clientes que así lo soliciten durante el período en que sus vehículos se encuentran en reparación o revisión, si bien el consumo de gasolina corre por cuenta de los clientes.

Estos vehículos se amortizan de forma lineal aplicando el coeficiente máximo según tablas oficialmente aprobadas. Además, se ha estimado un valor residual de 5.000 € por coche al considerarse que será el precio que se obtenga por los mismos en su venta como usados.

j) Diez vehículos de demostración. Cinco de estos vehículos fueron adquiridos por un total de 100.000 € el 1 de octubre de 2001, si bien su precio de venta al público era de 120.000 €. Los otros cinco, cuyo coste ascendió a 110.000 € siendo su precio de venta al público de 135.000 €, se han comprado el 1 de julio de 2002.

CONCESUR S.A. sigue la misma política de amortizaciones para estos elementos patrimoniales, la cual se concreta en considerar una vida útil de dos años, que normalmente coincide con la campaña de lanzamiento y publicidad de cada modelo, y un valor residual de 6.000 € por vehículo, al estimarse que ése será el precio de venta como usado.

Al cierre del ejercicio 2001, se dotó en concepto de provisión por depreciación del inmovilizado material un total de 5.750 €, dado que el valor de mercado de los vehículos de demostración adquiridos en ese ejercicio ascendía a 85.500 €. A 31 de diciembre de 2002 el valor de mercado de los vehículos adquiridos en 2001 asciende a 55.000 €. Por su parte, los vehículos que se compraron en el ejercicio actual tienen un valor de mercado de 87.000 €.

k) CONCESUR S.A. ha pagado 150.000 € por un derecho de superficie sobre un solar. En el contrato, que se formalizó el 1 de abril de 2002, se ha estipulado que la cesión del derecho de superficie tendrá una duración improrrogable de treinta años, al cabo de los cuales CONCESUR S.A. habrá de entregar todas las inversiones inmuebles efectuadas en el suelo.

CONCESUR S.A. ha construido en el solar descrito una nave a fin de ampliar el espacio con el que cuenta para almacenar los vehículos que están a la espera de reparación. La construcción, que se ha realizado con medios propios y ha entrado en funcionamiento el 1 de octubre de 2002, ha supuesto un coste de producción por un total de 100.000 €.

Estos elementos serán amortizados de la siguiente forma:

- El derecho de superficie de forma lineal atendiendo a la duración del contrato.
- La nave, también de forma lineal, estimando una vida útil de cincuenta años y valor residual nulo.

l) Dos locales de negocio adquiridos el 1 de octubre de 2002 en la operación descrita en el apartado 7 de este enunciado. La valoración de cada uno de ellos ascendió a 65.000 €, de los cuales 20.000 € correspondían al valor del suelo sobre el que se asientan.

Estos elementos serán amortizados linealmente atendiendo al coeficiente máximo según tablas, es decir, el 2 por 100. El valor residual se considera irrelevante.

m) CONCESUR S.A. encargó en el ejercicio 2000 a SARAFILMS S.A. la confección de un compact-disk de demostración del funcionamiento y mantenimiento de un determinado modelo de vehículo.

A comienzos del ejercicio 2001, SARAFILMS S.A. completó el trabajo solicitado facturando por tal concepto un total de 100.000 € (IVA del 16 por 100 no incluido). CONCESUR S.A., que solicitó la inscripción del derecho de propiedad del referido compact-disk en el Registro de la Propiedad Intelectual satisfaciendo una cuantía de 300 €, contabilizó el 1 de abril de 2001 dicho elemento patrimonial como un inmovilizado inmaterial.

A efectos de la amortización de este activo, CONCESUR S.A. estimó que dicho inmovilizado produciría rendimientos de forma lineal durante un período de cuatro años contados desde la fecha de inscripción en el Registro.

Al cierre del ejercicio 2002, ante la decisión adoptada por la marca de abandono de la producción del modelo al que se refiere el compact-disk, CONCESUR S.A. se plantea un cambio de criterio de amortización de dicho elemento patrimonial, decidiendo imputar el saldo pendiente en los ejercicios 2002 y 2003, dado que no estima que más allá de este período resten por vender vehículos del modelo en cuestión.

n) Al cierre del ejercicio 2002, se detecta que CONCESUR S.A. no ha registrado la adquisición sin contraprestación a un socio de la empresa de una máquina copiadora nueva que tuvo lugar el 1 de agosto de 2002. El valor de mercado según tarifas de precios oficiales de ese inmovilizado en la fecha de adquisición ascendía a 4.380 €.

A efectos de la amortización contable de este elemento patrimonial, la empresa estima una vida útil de cuatro años y un valor residual nulo. Por otra parte, se considera que el método de amortización que mejor se adecua a las características técnico-económicas de este activo es el lineal o de cuota constante. Fiscalmente, el elemento se amortizará por el método de tablas, empleándose el coeficiente máximo.

o) En el inmovilizado de CONCESUR S.A. figura un solar urbano sin edificar adquirido a CONSTRUCCIONES ONUBA S.L. el 1 de febrero de 2002.

Este elemento patrimonial, que había sido transmitido a su vez por CONCESUR S.A. el 1 de octubre de 2001 a CONSTRUCCIONES ONUBA S.L., tenía un valor neto contable en la fecha de la primera transmisión de 118.500 €, si bien se acordó un precio de venta de 96.200 €.

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

Durante el ejercicio se han efectuado ventas de vehículos, nuevos y usados, por un total de 4.100.000 €. Asimismo, se ha facturado por el servicio técnico un total de 650.000 €. En relación con esta última actividad, CONCESUR S.A. ofrece a sus clientes, mientras sus coches se encuentran en reparación o revisión, la posibilidad de cesión de forma gratuita de un vehículo propiedad de la empresa, si bien el consumo de gasolina correrá por cuenta del cliente.

En relación con esos ingresos, se conoce lo siguiente:

a) CONCESUR S.A. firmó el 1 de julio de 2001 un contrato de mantenimiento de los vehículos de COCHES DE ALQUILER S.L. cobrando por anticipado el importe acordado que ascendió a 50.000 €. En el año 2002 se ha renovado ese contrato habiéndose percibido un total de 52.000 €.

b) El 1 de octubre de 2001 se vendieron a plazos cinco todoterrenos a una compañía fresera, habiendo imputado CONCESUR S.A. el ingreso en la fecha del devengo. La empresa fresera, que aportó garantía inmobiliaria, no ha satisfecho, a su vencimiento, los plazos correspondientes al año 2002 que importan un total de 64.900 € y que presentan el siguiente detalle:

FECHA	IMPORTE
10 de enero de 2002	16.225,00
10 de abril de 2002	16.225,00
10 de julio de 2002	16.225,00
10 de octubre de 2002	16.225,00
TOTAL	64.900,00

Al cierre del ejercicio se conoce que los inmuebles han sido objeto de embargo por la Hacienda Pública, al ser acreedor preferente. Ante tales circunstancias, la empresa dota provisión por insolvencias por un importe de 210.000 €, que es la cuantía pendiente de cobro.

c) A 31 de diciembre se encuentran en el servicio técnico doce vehículos que han sido objeto de reparación, no habiéndose facturado el importe de los servicios prestados. Las facturas que serán emitidas a comienzos del mes de enero comprenden repuestos empleados y mano de obra por un total de 12.300 €.

d) CONCESUR S.A. percibe de la marca japonesa un rappels que se calcula sobre el volumen de ventas. Este descuento es liquidado por la marca cada 31 de octubre de acuerdo con la siguiente tabla:

VENTAS	IMPORTE DEL RAPPELS
Hasta 1.000.000 €	2 por 100
Entre 1.000.000 y 2.000.000 €	2,5 por 100
Entre 2.000.000 y 3.000.000 €	3 por 100
Más de 3.000.000 €	3,5 por 100

A 31 de octubre, CONCESUR S.A. había facturado un total de 2.900.000 €, habiendo percibido el rappels correspondiente a ese volumen de ventas.

e) CONCESUR S.A. ha efectuado durante el ejercicio 2002 reparaciones a título gratuito en diferentes vehículos pertenecientes a la Cruz Roja. El coste de tales operaciones, que se ha registrado como gastos del ejercicio, asciende a:

CONCEPTO	IMPORTE
Coste de la mano de obra	2.510,00
• Sueldos y salarios	2.008,00
• Seguridad Social a cargo de la empresa	502,00
Coste de los repuestos empleados	1.445,00
TOTAL	3.955,00

El valor de mercado de esas prestaciones de servicios asciende a 4.708 €.

f) Al cierre del ejercicio CONCESUR S.A. dota una provisión por insolvencias de tráfico siguiendo el método global del 1 por 100 sobre el saldo de deudores por operaciones de tráfico a esa fecha.

3. Información sobre provisiones para riesgos y gastos.

CONCESUR S.A. ha estimado al cierre del ejercicio 2002 los siguientes riesgos, procediendo a dotar las oportunas provisiones para riesgos y gastos:

a) El concesionario tan sólo se hace cargo de las garantías de los vehículos usados que vende ya que las garantías de los nuevos corresponden a la marca. En relación con los gastos por garantías, la empresa estima un riesgo probable por importe de 32.000 €. Se conocen, además, los siguientes datos:

CONCEPTO	2002	2001	2000
Ventas sujetas a garantías	400.000,00	496.700,00	606.589,98
Gastos de reparaciones y revisiones	12.000,00	17.000,00	20.500,00

Las ventas con garantías vivas a 31 de diciembre de 2002 importan a 256.570 €.

b) CONCESUR S.A. efectuó el 1 de enero de 2002 una venta de diez vehículos a COCHES DE ALQUILER S.L. con compromiso de compra de 7.000 € por cada coche, una vez hayan transcurrido tres años desde la adquisición. No obstante, si COCHES DE ALQUILER S.L. compra nuevos vehículos los usados se sobrevaloran en un 20 por 100 respecto del precio de recompra pactado.

Al cierre del ejercicio, la información con que se cuenta determina que es probable que COCHES DE ALQUILER S.L. realice una compra de nuevos vehículos.

c) CONCESUR S.A. dotó en el ejercicio 2001 una provisión para responsabilidades por importe de 12.000 €, como consecuencia de un aval prestado a un proveedor. Fiscalmente, ese gasto no resultó deducible.

Al cierre del ejercicio 2002 se constata que las causas que determinaron el nacimiento de la referida provisión han desaparecido.

d) La empresa estima que el desmantelamiento de la máquina de reparación de chapa adquirida en este ejercicio podría suponer, una vez finalizada su vida útil, un desembolso de 8.600 €.

e) Conociendo que la nave construida sobre el solar cedido habrá de ser entregada una vez concluya el contrato firmado, CONCESUR S.A. constituirá un fondo de reversión de forma sistemática a fin de enfrentarse a tal circunstancia. Así, en los treinta años de duración del contrato imputará linealmente a resultados el valor contable de la nave en el momento en que tendrá lugar la reversión.

f) Atendiendo al período de vida laboral activa de cada trabajador y de acuerdo con un estudio actuarial, CONCESUR S.A. dota una provisión para hacer frente a las contingencias protegidas con el seguro colectivo que tiene concertado. En el ejercicio 2002 se ha estimado, de acuerdo con el estudio actuarial, que la dotación anual a esa provisión coincide con la prima satisfecha, es decir, 63.000 €.

g) CONCESUR S.A. estima que, como consecuencia de los servicios de tratamiento de aceites usados realizados durante el ejercicio por MEDIO AMBIENTE S.L., incurrirá en unos gastos por importe de 5.200 €.

Al cierre del ejercicio 2002, dichos servicios no han sido aún facturados por MEDIO AMBIENTE S.L., ni satisfechos por CONCESUR S.A.

4. Información sobre existencias y sus correcciones valorativas.

a) Al cierre del ejercicio 2002, el inventario practicado pone de manifiesto las siguientes existencias en almacén:

EXISTENCIAS	VALORACIÓN
Vehículos nuevos	620.000,00
Vehículos usados	159.000,00
Repuestos y accesorios	93.000,00
Trabajos en curso (mano de obra y repuestos en proceso)	14.000,00

b) En relación con los vehículos usados, CONCESUR S.A. dota anualmente una provisión por depreciación de aquellos que no ha vendido en el plazo de seis meses, cuantificándose en el 25 por 100 del valor de adquisición de los mismos.

El precio de adquisición de los vehículos de tales características con que cuenta la empresa a 31 de diciembre de 2002 asciende a 125.780 €.

Por otra parte, la empresa ha dado de baja tres vehículos usados adquiridos cinco años antes cuyo precio de adquisición fue de 12.500 € y provisionados en el 50 por 100 de ese valor.

c) Finalmente, el inventario extracontable ha puesto de manifiesto que del material de oficina adquirido durante el ejercicio 2002, que se ha registrado en la cuenta de *Otros servicios*, sólo se ha consumido la cantidad de 7.000 €.

5. Información sobre el personal y gastos de carácter social.

Desde el año 1998 CONCESUR S.A. tiene concertado un seguro colectivo para sus trabajadores, reservándose el derecho de rescate en caso de que se produzca alguna de las contingencias protegidas. Durante el ejercicio 2002, se ha aportado un total de 63.000 €, es decir, 3.500 € a nombre de cada uno de los dieciocho trabajadores que existen en plantilla.

Por otra parte, en junio de 2002 uno de los trabajadores obtuvo la declaración de incapacidad por lo que la empresa ejerció el derecho de rescate por la parte correspondiente a dicho trabajador a efectos de restablecer el equilibrio necesario. Se obtuvo una cuantía de 11.560 €, que corresponde a unas primas de 8.750 €, perteneciendo al trabajador una indemnización de 10.000 €.

6. Información sobre otros gastos.

En relación con otros gastos registrados durante el ejercicio 2002 se cuenta con la siguiente información:

a) El 1 de junio CONCESUR S.A. firmó un contrato de alquiler de un local donde exponer vehículos de ocasión. El contrato, que tiene una duración de cinco años prorrogable por otros cinco, obliga a CONCESUR S.A. a efectuar dos pagos semestrales por año por importe de 12.000 € cada uno que serán satisfechos por anticipado el día 1 de junio y 1 de diciembre de cada año.

Para adaptar el local al destino previsto, CONCESUR S.A. ha incurrido en unos gastos de instalación que han ascendido a 30.000 €. La empresa, que ha registrado la factura recibida como gastos de ejercicio, estima que contribuirán a la obtención de ingresos en ejercicios futuros. El criterio más adecuado de imputación a resultados de esos gastos es linealmente durante un período de cinco años.

b) El 1 de julio se ha iniciado una campaña de publicidad para el lanzamiento de un nuevo vehículo. La campaña, que tendrá una duración de dos años, tiene un coste total de 100.000 €, que serán abonados por la marca y el concesionario a partes iguales. En el contrato firmado con la empresa que realizará la promoción del nuevo modelo se han estipulado los siguientes pagos:

FECHA	IMPORTE DEL PAGO	
	POR CUENTA DEL CONCESIONARIO	POR CUENTA DE LA MARCA
1-7-2002	20.000,00	5.000,00
1-1-2003	20.000,00	5.000,00
1-7-2003	5.000,00	20.000,00
1-1-2004	5.000,00	20.000,00

c) El Sr. Vela, que posee un 20 por 100 del capital social de CONCESUR S.A. y abogado de profesión, ha llevado a cabo la defensa jurídica de la entidad en un pleito frente a unos clientes, habiendo cobrado tan sólo unos honorarios de 1.350 € en concepto de gastos. Se estima que el valor de mercado de dicho asesoramiento es de 9.000 €.

d) En la cuenta de *Primas de seguros* se ha registrado, además de otros conceptos, el pago del recibo que cubre el riesgo de incendios de todas las instalaciones en el período comprendido entre 1 de noviembre de 2002 y 31 de octubre de 2003. Este recibo, que tenía un importe de 12.000 €, fue satisfecho a través de la cuenta corriente bancaria.

Se conoce que, por ese mismo concepto, se pagó en noviembre de 2001 un total de 11.000 €.

e) En la partida *Otros servicios (equipo de baloncesto)* se ha registrado el importe satisfecho por CONCESUR S.A. para la financiación de un equipo de baloncesto de su ciudad que milita en la liga LEB 2. En la equipación oficial los jugadores lucen el logotipo de CONCESUR S.A.

f) Al cierre del ejercicio 2002 se estima que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a las nuevas edificaciones, que aún no ha sido objeto de liquidación por parte del Ayuntamiento de Huelva, ascenderá a 2.238,70 €.

7. Información sobre otras operaciones.

La información de que se dispone sobre otras operaciones efectuadas en el ejercicio 2002 es la siguiente:

a) El día 31 de marzo CONCESUR S.A. aportó un almacén, que permanecía cerrado, a una sociedad de nueva creación, al objeto de demoler la construcción y levantar un nuevo edificio. El precio de adquisición del almacén fue de 43.000 €, correspondiendo 6.900 € al valor del suelo. Este elemento patrimonial que fue adquirido en 1977 se encontraba totalmente amortizado en el momento en que causó baja en inventario.

A efectos de la aportación, el solar se valora en 120.000 €, recibiendo CONCESUR S.A. 1.200 acciones de 100 € nominales, que representan el 10 por 100 del capital social de la nueva sociedad.

Al objeto de incluir en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades la ganancia derivada de la permuta del solar, se considera que la corrección monetaria a que hace referencia el artículo 15.11 de la LIS asciende a 12.451,28 €.

El 1 de octubre CONCESUR S.A. decidió ejercer el derecho de separación ante las constantes disputas con el titular mayoritario del capital. Así, recibió dos locales de negocio en el centro de la ciudad valorados cada uno de ellos en 65.000 €, estimándose que el valor del suelo representa un total de 20.000 €.

b) En junio se percibieron unos dividendos de AUTORRECAMBIO NORTE S.A., sociedad de la que posee como inversión financiera temporal, desde siete meses antes, el 10 por 100 del capital. En el reparto de dividendos acordado por esa sociedad correspondió a CONCESUR S.A. un total de 20.000 € que fueron satisfechos mediante el pago en efectivo de 10.000 € y el resto mediante la entrega de mercancías (neumáticos y repuestos) valoradas en 10.000 €.

AUTORRECAMBIOS NORTE S.A. ha repercutido sobre CONCESUR S.A. el importe del ingreso a cuenta correspondiente a las mercancías entregadas.

c) CONCESUR S.A. ha realizado en diciembre una reducción de capital mediante la condonación de dividendos pasivos por importe de 100.000 €.

d) CONCESUR S.A. solicitó en el ejercicio 2000 una subvención para la adquisición del equipo informático que luce en balance. En la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre de 2000, la empresa computó como cuota de IVA soportado por la compra de este inmovilizado material la cuantía de 1.600 € pues desconocía si la subvención sería, o no, concedida y, en caso de ser concedida, por qué cuantía.

El 1 de enero de 2002 a CONCESUR S.A. se le comunica y percibe, a través de la cuenta corriente bancaria, un total de 4.500 € en concepto de subvención no reintegrable para la financiación de la adquisición del elemento patrimonial citado.

e) CONCESUR S.A. mantiene desde enero de 2002, como inversión financiera permanente, 1.000 participaciones en Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario (FIAMM) cuyo precio de adquisición ascendió a 15.000 €.

El 30 de junio de 2002 se anunció una distribución de resultados del FIAMM, que será cobrado en enero del próximo año, correspondiendo a CONCESUR S.A. un total de 2.000 €.

Por otra parte, se comunica a la empresa que, al cierre del ejercicio 2002, el valor liquidativo de esas participaciones asciende a 16 € por cada una de ellas.

8. Información relativa a la distribución de resultados.

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

CONCEPTO	IMPORTE
BASE DE REPARTO:	
• Pérdidas y ganancias (Beneficio del ejercicio)	324.870,50
REPARTO:	
• A Reserva legal	16.243,53
• A Reservas voluntarias	64.974,10
• A Dividendos	243.652,87

9. Otra información necesaria para la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002.

a) CONCESUR S.A. cumplía en el año 2000 todos los requisitos para ser considerada empresa de reducida dimensión, perdiendo tal consideración a partir del año siguiente –en los años anteriores al ejercicio 2000 tampoco cumplió los requisitos necesarios para poder disfrutar de las ventajas fiscales establecidas en dicho régimen–. El tipo medio que resultó en el período impositivo de 2000 fue del 33 por 100.

b) La entidad ha realizado los pagos correspondientes durante el ejercicio. Se sabe que el pago fraccionado realizado en abril de 2002 ascendió a 32.000 €. Por otra parte, se conoce que la cuota íntegra del período 2001 ascendió a 610.000 € y que las deducciones, retenciones e ingresos a cuentas correspondientes a aquél ascendieron a 98.000 €.

c) CONCESUR S.A. ha soportado retenciones durante el ejercicio 2002 por un importe de 3.282,61 €.

d) Los gastos de formación del personal, a través de cursos de reciclaje, han supuesto un total de 12.000 €. Por este mismo concepto, se incurrió en los ejercicios 2001 y 2000 en una cuantía de 4.000 y 1.500 €, respectivamente.

e) CONCESUR S.A. obtuvo en el ejercicio económico 1990 una base imponible negativa de 100.000 €. A 31 de diciembre de 2001, restaba por compensar base imponible negativa por un total de 4.200 €.

f) Otros datos necesarios para la liquidación del Impuesto sobre Sociedades:

AGENCIA TRIBUTARIA		
DELEGACIÓN	ADMINISTRACIÓN	CÓDIGO
Huelva	Huelva	21600

IDENTIFICACIÓN	
NIF	A21032180
RAZÓN SOCIAL	«CONCESUR S.A.»
DOMICILIO	C/ Málaga, 3. 21004-Huelva

ADMINISTRADORES				
CARGO	NOMBRE Y APELLIDOS	NIF	PROVINCIA DOMICILIO FISCAL	CÓDIGO PROVINCIAL
Presidente	Manuel Ramos Peral	29790626Z	Huelva	21
Vicepresidente	Pedro Díaz Ruiz	29777348F	Huelva	21
Secretario	Antonio Marín Pérez	29758663K	Huelva	21

El nombramiento de los referidos cargos se recoge en escritura pública, de fecha 15 de mayo de 2000, firmada ante el notario Sr. Miguel Férreo.

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 2002 y la liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al mismo.

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 31-DICIEMBRE-2002 (PREVIO A LA REGULARIZACIÓN)

CUENTAS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREEDORES
1000. Capital social		1.450.000,00
1120. Reserva legal		72.400,00
1170. Reservas voluntarias		149.160,00
1300. Subvenciones oficiales de capital		4.500,00
1400. Provisión para pensiones y obligaciones similares		155.776,20
1411. Provisión para impuestos (impuestos diferidos <i>leasing</i> 97) .		234,36
1412. Provisión para impuestos (impuestos diferidos ordenador) ..		30,00
1413. Provisión para impuestos (impuestos diferidos <i>leasing</i> 99) .		33,51
1420. Provisión para responsabilidades		12.000,00
1700. Deudas a largo plazo con entidades de crédito (<i>leasing</i> , 97) ..		166.208,00
1701. Deudas a largo plazo con entidades de crédito (<i>leasing</i> , 99) ..		30.560,76
1702. Deudas a largo plazo con entidades de crédito (<i>leasing</i> , 02) ..		73.714,06
1730. Proveedores de inmovilizado a largo plazo		114.215,00
1900. Accionistas por desembolsos no exigidos		
2160. Propiedad intelectual	100.300,00	
2180. Derecho de superficie	150.000,00	
2170. Derechos sobre bienes en régimen de arrend. financiero, 97	200.000,00	
2171. Derechos sobre bienes en régimen de arrend. financiero, 99	100.000,00	
2172. Derechos sobre bienes en régimen de arrend. financiero, 02	95.000,00	
2200. Terrenos y bienes naturales (nave industrial, 97)		
2201. Terrenos y bienes naturales (almacén, 67)		
2202. Terrenos y bienes naturales (locales de negocio)	1.061,22	
2203. Terrenos y bienes naturales (solar urbano sin edificar)	115.400,00	
2210. Construcciones (nave industrial, 97)		
2211. Construcciones (almacén, 67)		
2212. Construcciones (nave industrial a revertir)	100.000,00	
2213. Construcciones (locales de negocio)	5.838,78	
2230. Máquina de reparación de chapa		
2270. Equipos para procesos de información	10.000,00	
2280. Elementos de transporte (furgoneta)	40.000,00	
2281. Elementos de transporte (vehículos-trabajadores)	60.000,00	
2282. Elementos de transporte (vehículos-clientes)	90.000,00	
2283. Elementos de transporte (vehículos de demostración)	210.000,00	
2500. IFP en capital		
2518. Participaciones en FIAMM a largo plazo	13.000,00	
2550. IFP, seguro colectivo	154.250,00	
2600. Fianzas constituidas a largo plazo	21.352,00	
2720. Gastos por intereses diferidos, <i>leasing</i> 97	67.127,20	
2721. Gastos por intereses diferidos, <i>leasing</i> 99	7.627,64	
2722. Gastos por intereses diferidos, <i>leasing</i> 02	29.523,42	
2810. Amortización acumulada del <i>leasing</i> , 97		16.000,00
2811. Amortización acumulada del <i>leasing</i> , 99		48.000,00
2816. Amortización acumulada de propiedad intelectual		18.806,25
2820. Amort. acumulada de construcciones (nave industrial, 97)		
2821. Amort. acumulada de construcciones (almacén, 67)		

CUENTAS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREEDORES
2822. Amort. acumulada de máquina de reparación de chapa		
2823. Amort. acumulada de elementos de tte. (furgoneta)		22.400,00
2824. Amort. acumulada de elementos de tte. (vehículos-trabajadores) .		30.127,72
2825. Amort. acumulada de equipos procesos de información		7.000,00
2826. Amort. acumulada de elementos de tte. (vehículos-demostración)		8.750,00
2920. Provisión por depreciación de vehículos demostración 01 ...		5.750,00
3000. Vehículos nuevos	410.000,00	
3010. Vehículos usados	130.000,00	
3220. Repuestos	178.000,00	
3300. Trabajos en curso	86.000,00	
3900. Provisión por depreciación de vehículos usados		14.500,00
4000. Proveedores, marca		1.021.304,00
4001. Proveedores		64.700,00
4010. Proveedores, efectos comerciales a pagar		17.250,00
4100. Acreedores por prestaciones de servicios		8.412,00
4300. Clientes	1.570.000,00	
4310. Clientes, efectos comerciales a cobrar	97.700,00	
4350. Clientes de dudoso cobro	210.000,00	
4730. Hacienda Pública, pagos a cuenta	216.320,00	
4731. Hacienda Pública, retenciones	3.282,61	
4732. Hacienda Pública, ingresos a cuenta	1.800,00	
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 91	1.470,00	
4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA		27.415,00
4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas		29.757,00
4760. Organismos de la Seguridad Social, acreedores		27.261,59
4791. Impuesto sobre beneficios diferido (<i>leasing</i> , 97)		10.772,23
4792. Impuesto sobre beneficios diferido (ordenador)		416,67
4794. Impuesto sobre beneficios diferido (<i>leasing</i> , 99)		1.346,30
4800. Gastos anticipados	9.166,67	
4850. Ingresos anticipados		25.000,00
5200. Deudas a corto plazo de entidades de crédito (<i>leasing</i> , 97)		
5201. Deudas a corto plazo de entidades de crédito (<i>leasing</i> , 99)		
5202. Deudas a corto plazo de entidades de crédito (<i>leasing</i> , 02) ..		22.904,68
5400. IFT en capital (Particip. AUTORRECAMBIO NORTE S.A.)	6.500,00	
5460. Intereses a corto plazo de participaciones en FIAMM	2.000,00	
5480. Imposiciones a plazo	7.000,00	
5650. Fianzas constituidas a corto plazo	4.300,00	
5700. Caja	3.121,25	
5720. Banco c/c	19.745,10	
6000. Compras de vehículos nuevos	2.551.724,15	
6001. Compras de vehículos usados	212.753,00	
6020. Compras de otros aprovisionamientos	197.412,00	
6070. Trabajos realizados por otras empresas	21.480,00	
6090. Rappels por compras de vehículos nuevos		87.000,00
6210. Arrendamientos y cánones	24.000,00	
6220. Reparaciones y conservación	61.247,83	
6230. Servicios de profesionales independientes	17.350,00	

CUENTAS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREEDORES
6240. Transportes	2.456,00	
6250. Primas de seguros	23.000,00	
6260. Servicios bancarios y similares	2.413,00	
6270. Publicidad, propaganda y relaciones públicas	37.600,00	
6280. Suministros	13.185,00	
6290. Otros servicios (material de oficina)	12.085,00	
6291. Otros servicios (equipo de baloncesto)	5.800,00	
6310. Otros tributos	7.411,30	
6340. Ajustes negativos en la imposición indirecta	720,00	
6400. Sueldos y salarios	811.357,00	
6410. Indemnizaciones	3.155,00	
6420. Seguridad Social a cargo de la empresa	292.088,52	
6490. Otros gastos sociales	1.453,00	
6690. Otros gastos financieros	7.312,00	
6820. Amortización de nave industrial, 97	6.000,00	
6823. Amortización de maquinaria 99	2.000,00	
7000. Ventas de vehículos nuevos		3.700.000,00
7001. Ventas de vehículos usados		400.000,00
7050. Prestación de servicios (Servicio Técnico)		650.000,00
7320. Trabajos realizados para el inmovilizado material		100.000,00
7590. Ingresos por servicios diversos		11.213,00
7603. Ingresos de participaciones en capital		20.000,00
7653. Descuentos sobre compras por pronto pago		9.813,00
7690. Otros ingresos financieros (intereses c/c)		5.426,70
7691. Ingresos derivados del rescate del seguro colectivo		2.810,00
7710. Beneficios procedentes del inmovilizado material (venta nave) ..		184.666,66
7781. Ingresos extraordinarios		13.254,00

II. SOLUCIÓN

Para resolver el supuesto planteado, partiendo del balance de comprobación a 31 de diciembre de 2002 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 2002.
- Contabilización del impuesto sobre beneficios devengado.
- Confección de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.
- Confección del balance de situación a 31 de diciembre de 2002.

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 se muestran 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, aunque 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, respecto de los doce vehículos que se encuentran en el servicio técnico de CONCESUR S.A., que habiendo sido reparados en el ejercicio 2002, no se ha emitido la correspondiente factura por los servicios prestados, será necesario, en cumplimiento del principio del devengo, registrar los ingresos derivados de la prestación de servicios:

12.300,00	<i>Clientes, facturas pendientes de formalizar (4309)</i>		
		a <i>Prestación de servicios (Servicio Técnico) (7050)</i>	12.300,00
_____		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 2002 de los ingresos y gastos a distribuir en varios ejercicios que lucen en balance. Así, antes de determinar el resultado del ejercicio, en aplicación del principio del devengo, será necesario efectuar las siguientes anotaciones:

a) La empresa ha percibido el 1 de enero de 2002 una subvención de capital para financiar la adquisición del equipo informático comprado en el ejercicio 2000, lo que ha dado lugar a dos anotaciones contables, a saber:

- En primer lugar, se ha registrado, según luce en el balance inicial, el importe recibido en concepto de capital en el pasivo en la agrupación correspondiente a «Ingresos a distribuir en varios ejercicios» en la medida en que dicha ayuda tiene carácter no reintegrable:

4.500,00	<i>Tesorería (57)</i>		
		a <i>Subvenciones oficiales de capital (1300)</i>	4.500,00
_____		x _____	

- Y, en segundo lugar, de conformidad con el artículo 104 de la LIVA, una parte de la cuota de IVA soportado pierde la condición de deducible como consecuencia de la percepción efectiva de la subvención que financia parcialmente la adquisición del bien descrito. A tenor del balance facilitado, CONCESUR S.A. ha practicado un ajuste de la imposición indirecta que, de acuerdo con la Norma de Valoración 15.^a del Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), no afecta a la valoración del elemento ²:

$$\text{Cuota de IVA soportado no deducible} = 1.600 \times \frac{4.500}{10.000} = 720 \text{ €}$$

² Al respecto, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) en la Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 41, de marzo de 2000, en relación con el tratamiento contable de la cuota devengada en el IVA que originariamente es deducible pero posteriormente, como consecuencia de la percepción de una subvención deviene en no deducible, afirma que «cuando una parte del importe del IVA, previamente deducido de acuerdo con la normativa tributaria al efecto (lo que exige que el destino previsible del bien que produce el devengo cumpla las circunstancias exigidas por dicha

720,00 <i>Ajustes negativos en la imposición indirecta (6340)</i>	a <i>Hacienda Pública, IVA soportado (4720)</i>	720,00
	x	

Al cierre del ejercicio, CONCESUR S.A. habrá de imputar a los resultados parte de la subvención no reintegrable recibida para financiar el inmovilizado que estaba en funcionamiento antes de la concesión de la subvención. Para ello, se atenderá a la Norma de Valoración 20.^a del PGC que dispone que las subvenciones de capital se imputarán 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 el inventario del mismo³. En consecuencia, teniendo en cuenta que al comienzo del ejercicio 2002 restan dos años de vida útil del bien financiado con la subvención y que este elemento patrimonial se amortiza según el procedimiento de números dígitos, el importe de la subvención que se imputará a los resultados del ejercicio 2002 ascenderá:

- Dígitos asignados a los ejercicios 2002 y 2003: 2 y 1, respectivamente.
- Suma de dígitos: 2 + 1 = 3
- Importe de la subvención por dígito: 4.500/3 = 1.500 €

$$\text{Imputación de la subvención de capital a resultados (2002)} = \frac{4.500}{3} \times 2 = \mathbf{3.000 \text{ €}}$$

El registro contable de la imputación a resultados de la subvención de capital adoptará la siguiente forma:

3.000,00 <i>Subvenciones oficiales de capital (1300)</i>	a <i>Subvenciones de capital trasladadas a resultados del ejercicio (7750)</i>	3.000,00
	x	

normativa), posteriormente deviene en no deducible como consecuencia, en el caso objeto de consulta de la percepción efectiva de una subvención, deberá registrarse como un ajuste de la imposición indirecta, para lo que se podrá emplear la cuenta de gastos 634. "Ajustes negativos en la imposición indirecta", sin afectar a la valoración del elemento. No obstante lo anterior, si en el momento en que tiene lugar la incorporación del inmovilizado al patrimonio de la empresa, ha sido concedida una subvención para financiar la adquisición del citado inmovilizado, de tal manera que se conoce el importe de la cuota de IVA soportado que será no deducible cuando la subvención se perciba efectivamente, el registro contable de la operación descrita atenderá a los siguientes criterios: – El inmovilizado se valorará por el precio de adquisición incluido el importe de la cuota del IVA soportado que será no deducible en el momento de la percepción efectiva de la subvención, con independencia de que, a efectos tributarios, el total importe del IVA soportado en la operación resulte deducible en la correspondiente declaración-liquidación. – El registro contable de la declaración-liquidación del IVA del período correspondiente a la adquisición del bien, deberá realizarse recogiendo el importe del IVA soportado que resultará no deducible con posterioridad, en la declaración-liquidación correspondiente a la fecha de la percepción efectiva de la subvención en una partida de deudas con la Hacienda Pública que figurará en el pasivo del balance con la denominación adecuada».

³ En este sentido se pronuncia el ICAC en la Consulta núm. 10 del BOICAC núm. 40, de diciembre de 1999, que, además, 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 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».

b) La financiación de diferentes elementos de inmovilizado material mediante contratos de arrendamiento financiero ha provocado la aparición de «gastos a distribuir en varios ejercicios» –registrados en las cuentas *Gastos por intereses diferidos*– pues según dispone la Norma de Valoración 5.ª, f) del PGC, la diferencia entre el valor al contado del bien y la deuda total asumida comprensiva de las cuotas y el importe de la opción de compra, que estará constituida por los gastos financieros de la operación, se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios. Estos gastos a distribuir en varios ejercicios habrán de imputarse a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

De acuerdo con la información facilitada, CONCESUR S.A. ha firmado tres contratos de arrendamiento financiero: el primero, en el ejercicio 1997; el segundo, en el ejercicio 1999 y, por último, el tercero en el ejercicio actual.

En relación con el contrato de arrendamiento financiero celebrado en 1997, la empresa efectuó el siguiente apunte como consecuencia de la firma del mismo:

200.000,00	<i>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero, 97 (2170)</i>		
212.520,00	<i>Gastos por intereses diferidos, leasing 97 (2720)</i>		
		a	<i>Deudas a l/p con entidades de crédito (leasing, 97) (1700)</i> 371.468,00
		a	<i>Deudas a c/p con entidades de crédito (leasing, 97) (5200)</i> 41.052,00
		x	

Durante el ejercicio 2002, CONCESUR S.A. habrá de imputar a resultados, como gastos financieros, el importe devengado durante dicho período, lo que se realizará como sigue:

21.820,60	<i>Intereses de deudas l/p, leasing 97 (6620)</i>		
		a	<i>Gastos por intereses diferidos, leasing 97 (2720)</i> 21.820,60
		x	

En lo que respecta al contrato de arrendamiento financiero celebrado en el ejercicio 1999 para la financiación del camión de carga, al no existir dudas respecto del ejercicio de la opción de compra, la empresa contabilizó la operación de arrendamiento financiero de la siguiente forma:

100.000,00	<i>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero, 99 (2171)</i>
32.803,80	<i>Gastos por intereses diferidos, leasing 99 (2721)</i>

a	Deudas a l/p con entidades de crédito (leasing, 99) (1701)	107.243,04
a	Deudas a c/p con entidades de crédito (leasing, 99) (5201)	25.560,76
	x	

Durante el ejercicio 2002, habrá que imputar a resultados, como gastos financieros, el importe devengado durante dicho período, lo que se realizará como sigue:

4.849,39	Intereses de deudas l/p, leasing 99 (6621)	
	a	Gastos por intereses diferidos, leasing 99 (2721)
		4.849,39
	x	

Finalmente, en el ejercicio 2002 se ha firmado un contrato de arrendamiento financiero para financiar una máquina reparadora de chapa. Las condiciones económicas del contrato permiten asegurar que la empresa ejercerá la opción de compra, por tanto, habrá de ser contabilizado como un inmovilizado inmaterial. Sin embargo, en este caso la valoración de este inmovilizado no coincidirá con el valor al contado del bien pues dado que, como pago inicial del contrato, se ha entregado una máquina reparadora de chapa que tenía la empresa desde 1999, habremos de acudir a lo establecido en la Norma 1.ª 3 de la Resolución de 30 de julio de 1991 del ICAC por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material. En esa Norma se dispone que «la empresa que recibe el inmovilizado a cambio de otro más un diferencial monetario, valorará en general el bien recibido por el valor neto contable del bien que transmite más el importe monetario pagado, con el límite máximo del valor de mercado del activo recibido».

En consecuencia, el valor del inmovilizado inmaterial vendrá dado por la suma del valor neto contable de la máquina reparadora de chapa que se entrega y la deuda que asume CONCESUR S.A. como consecuencia del contrato de arrendamiento financiero:

VALOR NETO CONTABLE DE LA MÁQUINA ENTREGADA COMO PAGO PARCIAL	
CONCEPTO	IMPORTE
Precio de adquisición	43.000,00
Amortización ejercicio 1999	100.000,00 x 0,12 = 12.000,00
Amortización ejercicio 2000	100.000,00 x 0,12 = 12.000,00
Amortización ejercicio 2001	100.000,00 x 0,12 = 12.000,00
Amortización ejercicio 2002	100.000,00 x 0,12 x 2/12 = 2.000,00
Valor neto contable	5.000,00

CONCEPTO	IMPORTE
Valor neto contable de la máquina entregada	5.000,00
Deuda asumida	120.000,00 – 30.000,00 = 90.000,00
Valoración del inmovilizado inmaterial	95.000,00

El asiento que ha realizado la empresa a la firma del contrato de arrendamiento financiero es el siguiente:

95.000,00	<i>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero, 02 (2172)</i>		
29.523,42	<i>Gastos por intereses diferidos, leasing 02 (2722)</i>		
38.000,00	<i>Amort. acda. máquina reparación chapa (2822)</i>		
		<i>a Máquina reparación chapa (2230)</i>	43.000,00
		<i>a Deudas a l/p con entidades de crédito (leasing, 02) (1702)</i>	73.714,06
		<i>a Deudas a c/p con entidades de crédito (leasing, 02) (5202)</i>	22.904,68
		<i>a Tesorería (57)</i>	22.904,68
		_____ x _____	

Durante el ejercicio 2002, CONCESUR S.A. tendrá que imputar a resultados, como gastos financieros, el importe devengado durante dicho período, lo que se realizará como sigue:

FECHA PAGO	INTERESES PAGADOS	PERÍODO	GASTOS FINANCIEROS DEVENGADOS
1-3-2002	9.000,00	1-3-2002 – 28-2-2003	1-3-2002 – 31-12-2002: 9.000,00 x 10/12 = 6.750,00

6.750,00	<i>Intereses de deudas l/p, leasing 02 (6622)</i>		
		<i>a Gastos por intereses diferidos, leasing 02 (2722)</i>	6.750,00
		_____ x _____	

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) Las cuotas pendientes derivadas del contrato de arrendamiento financiero firmado en el ejercicio 1997 figuran contabilizadas a largo plazo cuando, según el cuadro facilitado por la empre-

sa de *leasing*, el próximo pago –por importe de 41.052 €– deberá efectuarse el día 1 de enero de 2003. En consecuencia, deberá realizarse un asiento de reclasificación de la deuda como consecuencia del paso del tiempo que adoptará la forma siguiente:

41.052,00	<i>Deudas a l/p con entidades de crédito (leasing, 97) (1700)</i>		
	a	<i>Deudas a c/p con entidades de crédito (leasing, 97) (5200)</i>	41.052,00
	x		

b) Idéntica es la situación que se presenta en relación con el contrato de arrendamiento financiero firmado en 1999, en la medida en que el próximo pago –por un total de 25.560,76 €– tendrá que realizarse el primer día del ejercicio 2003 y la totalidad de las cuotas pendientes se encuentran registradas como una deuda a largo plazo. Así, procederá la reclasificación de la deuda como sigue:

25.560,76	<i>Deudas a l/p con entidades de crédito (leasing, 99) (1701)</i>		
	a	<i>Deudas a c/p con entidades de crédito (leasing, 99) (5201)</i>	25.560,76
	x		

c) CONCESUR S.A. ha efectuado durante el ejercicio 2002 reparaciones a título gratuito en diferentes vehículos pertenecientes a la Cruz Roja. La aplicación analógica de lo dispuesto en la norma primera de la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991 sobre valoración del inmovilizado material⁴ a los servicios prestados a título gratuito conlleva la reclasificación del coste de esos servicios como un gasto extraordinario, lo que se reflejará contablemente como sigue:

3.955,00	<i>Servicios prestados a título gratuito (6750)</i>		
	a	<i>Sueldos y salarios (6400)</i>	2.008,00
	a	<i>Seguridad Social a cargo de la empresa (6420)</i>	502,00
	a	<i>Compras de otros aprovisionamientos (6020)</i>	1.445,00
	x		

⁴ En la citada norma, apartado 1.2.b), en relación con las donaciones de inmovilizado material, desde el punto de vista del donante, se establece que «la empresa que dona el activo dará de baja el inmovilizado material, produciéndose por dicho importe un resultado que dará origen a un cargo en la cuenta de pérdidas y ganancias, pudiéndose utilizar a estos efectos una cuenta del subgrupo 67 del Plan General de Contabilidad (676. Donaciones del inmovilizado material)». En el mismo sentido se pronuncia el ICAC cuando en la Consulta núm. 1 del BOICAC núm. 46, de junio de 2001, sobre el tratamiento contable de la aportación realizada por una sociedad anónima al fondo dotacional de una fundación, indica que «la sociedad anónima deberá dar de baja el bien o el derecho entregado con cargo a una cuenta que ponga de manifiesto tal aportación, pudiendo utilizar a estos efectos la denominación que mejor refleje la imagen fiel de la operación, pero en cualquier caso reflejando el correspondiente gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias por el valor neto contable del activo entregado, formando parte del resultado extraordinario».

d) Al cierre del ejercicio 2002, CONCESUR S.A. detecta que no ha registrado la adquisición sin contraprestación a un socio de la empresa de una máquina copiadora nueva que tuvo lugar el 1 de agosto de 2002, fecha en la que el valor de mercado, según tarifas de precios oficiales, ascendía a 4.380 €.

CONCESUR S.A. deberá contabilizar el bien adquirido sin contraprestación de acuerdo con la norma primera, apartado 1.2.a), de la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991 sobre valoración del inmovilizado material que establece que «la empresa receptora del bien obtenido sin contraprestación lo contabilizará por su valor venal, utilizando como contrapartida una cuenta del subgrupo 13. Ingresos a distribuir en varios ejercicios, cuyo movimiento habrá de coincidir con lo establecido en el Plan General de Contabilidad para la referida cuenta, y se aplicarán las reglas previstas en la Norma de Valoración 20.^a de dicho texto, correspondiente a subvenciones de capital». Es decir, deberá contabilizar esa operación como sigue:

4.380,00 <i>Mobiliario (2260)</i>		a <i>Ingresos a distribuir en varios ejercicios por donaciones del inmovilizado material (1320)</i>	4.380,00
	x		

Por otra parte, según dispone el apartado 1.2.a) de la norma primera de la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991, el «Ingreso a distribuir en varios ejercicios» que surge como consecuencia de la adquisición sin contraprestación de un inmovilizado se imputará a resultados del ejercicio aplicando las reglas previstas en la Norma de Valoración 20.^a del PGC relativa a las subvenciones de capital. Esto es, se imputará al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por el activo adquirido gratuitamente. Si se tratase de un activo no depreciable, el «ingreso a distribuir en varios ejercicios» se imputará al resultado del ejercicio en el cual se produzca la enajenación o baja en inventario del mismo.

En la medida en que el bien recibido sin contraprestación por CONCESUR S.A. se amortiza linealmente en cuatro años y ha entrado en funcionamiento el 1 de agosto de 2002, se imputará a los resultados del ejercicio actual la cuantía siguiente:

$$\begin{aligned} \text{Imputación a resultados del «Ingreso a distribuir en varios ejercicios» (2002)} &= \\ &= \frac{4.380}{4} \times \frac{5}{12} = \mathbf{456,25 \text{ €}} \end{aligned}$$

El reconocimiento del ingreso correspondiente al ejercicio 2002 se reflejará como sigue:

456,25 <i>Ingresos a distribuir en varios ejercicios por donaciones del inmovilizado material (1320)</i>		a <i>Donaciones del inmovilizado material traspasadas a resultados del ejercicio (7760)</i>	456,25
	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 por periodificación:

a) El contrato de mantenimiento firmado con COCHES DE ALQUILER S.L. abarca un año contado desde el día 1 de julio de 2002. En consecuencia, sólo habrá de imputar como ingresos del ejercicio 2002 la mitad de la cuantía percibida:

26.000,00	<i>Prestación de servicios (Servicio Técnico) (7050)</i>		
		a	<i>Ingresos anticipados (4850)</i>
			26.000,00
		x	

De igual forma, será necesario eliminar el ajuste de periodificación efectuado en el ejercicio 2001 por los ingresos de los seis meses que correspondían al ejercicio 2002 que, no obstante, fueron cobrados el 1 de julio de 2001:

25.000,00	<i>Ingresos anticipados (4850)</i>		
		a	<i>Prestación de servicios (Servicio Técnico) (7050)</i>
			25.000,00
		x	

b) CONCESUR S.A., según la información facilitada, firmó el 1 de junio de 2002 un contrato de alquiler de un local para exponer los vehículos de ocasión. Este contrato le obliga a efectuar dos pagos anuales de 12.000 € cada uno, con periodicidad semestral y por anticipado.

El pago realizado el 1 de junio abarca el período comprendido entre esa fecha y 30 de noviembre de 2002 y, en consecuencia, es un gasto del ejercicio 2002. En cambio, la cuantía satisfecha el 1 de diciembre de 2002 comprende el período existente entre esa fecha y 31 de mayo de 2003 por lo que habrá que ajustar el gasto contabilizado a fin de que en la determinación del resultado correspondiente al ejercicio 2002 tan sólo se computen los gastos devengados en ese ejercicio:

10.000,00	<i>Gastos anticipados (4800)</i>		
		a	<i>Arrendamientos y cánones (6210)</i>
			10.000,00
		x	

c) Como consecuencia de la campaña de publicidad iniciada el 1 de julio de 2002, CONCESUR S.A. ha realizado un pago por importe de 20.000 €. Si tenemos en cuenta que la campaña se llevará a cabo durante dos años y que el coste total para el concesionario asciende a 50.000 €, en

aplicación del principio del devengo se puede concluir que no todo el gasto registrado en el ejercicio 2002 corresponde al mismo, ya que el gasto devengado en cada ejercicio de duración de la campaña será:

EJERCICIO	PERÍODO DE CAMPAÑA	IMPORTE
2002	1-07-2002 – 31-12-2002	12.500,00
2003	1-01-2003 – 31-12-2003	25.000,00
2004	1-01-2004 – 30-06-2004	12.500,00
TOTAL		50.000,00

En consecuencia, procederá ajustar el gasto contabilizado como sigue:

7.500,00	<i>Gastos anticipados (4800)</i>		
		<i>a Publicidad, propaganda y relaciones públicas (6270)</i>	7.500,00
_____		x _____	

d) CONCESUR S.A. pagó el 1 de noviembre de 2002 el recibo del seguro de incendios de sus instalaciones. Esa póliza abarca el período comprendido entre 1 de noviembre de 2002 y 31 de octubre de 2003. Dado que la empresa ha registrado el total de la cuantía satisfecha –12.000 €– como gasto del ejercicio 2002, será necesario periodificar el importe correspondiente a los diez meses del ejercicio 2003 al objeto de que no afecte a la determinación del resultado del ejercicio 2002:

10.000,00	<i>Gastos anticipados (4800)</i>		
		<i>a Primas de seguros (6250)</i>	10.000,00
_____		x _____	

Ahora bien, en el ejercicio 2001 se satisfizo por el mismo concepto un total de 11.000 €, habiendo la empresa periodificado a fin de que la cuantía correspondiente al ejercicio 2002 no figurase como gasto en el ejercicio 2001. Así, antes de calcular el resultado del ejercicio 2002, será necesario imputar como gasto del ejercicio el importe que fue periodificado en el ejercicio anterior, lo que se efectuará como sigue:

9.166,67	<i>Primas de seguros (6250)</i>		
		<i>a Gastos anticipados (4800)</i>	9.166,67
_____		x _____	

e) La empresa concesionaria recibe de la marca un rappels sobre el volumen de ventas. En el ejercicio 2002, la marca ha liquidado el rappels el 31 de octubre teniendo en cuenta las ventas realizadas hasta ese momento. Ahora bien, dado que la empresa ha vendido vehículos nuevos hasta la

fecha de cierre del ejercicio, en cumplimiento del principio del devengo, habrá de reconocer el rappels correspondiente al volumen total de ventas, aunque su liquidación tenga lugar en octubre del año siguiente.

En este sentido, sabiendo que las ventas totales de vehículos nuevos realizadas por CONCESUR S.A. durante el ejercicio 2002 ascienden a 3.700.000 €, le corresponderá un rappels de 129.500 € ($3.700.000 \times 0,035$) pero habiendo liquidado la marca, según el balance presentado, una cuantía de 87.000 € ($2.900.000 \times 0,03$), al cierre se contabilizará lo siguiente:

42.500,00	<i>Proveedores, marca (4000)</i>	
	<i>a Rappels por compras de vehículos nuevos (6090)</i>	42.500,00
	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 del contrato de arrendamiento del local al que se ha hecho referencia en la fase de periodificación, CONCESUR S.A. ha incurrido en gastos de instalación por importe de 30.000 €. Pese a que la empresa ha registrado esta operación como gastos de ejercicio (concretamente, en la partida *Reparaciones y conservación*), considera que esos gastos contribuirán a la obtención de ingresos futuros por lo que procede su activación⁵, lo que se registrará contablemente como sigue:

⁵ La naturaleza contable de los gastos de renovación, conservación o modernización de los bienes inmuebles utilizados por la empresa que son propiedad de terceros es analizada por el ICAC en la Consulta núm. 7 del BOICAC núm. 13, de mayo de 1993, donde se indica que «los gastos necesarios de acondicionamiento de un local, propiedad de terceros, en el que la empresa ejerce su actividad serán considerados, en principio, como gastos del ejercicio. Sin embargo, de acuerdo con lo dispuesto en la norma de valoración sexta del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre y según la definición de la cuenta 201 de la tercera parte del PGC, dichos gastos, cuando se hayan producido con motivo del inicio de la actividad de la empresa o de una ampliación de su capacidad operativa y antes de que la empresa comience o reanude su actividad en el referido local, deberán registrarse como "gastos de primer establecimiento" e imputarse a resultado sistemáticamente en un plazo no superior a cinco años». La misma opinión se mantiene en la Consulta núm. 3 del BOICAC núm. 44, de diciembre de 2000 cuando se afirma que «los gastos de acondicionamiento realizados en un inmueble arrendado, en el que la empresa ejerce su actividad, se deben considerar gastos del ejercicio, al amparo del principio de prudencia incluido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de considerarlos como "gastos de primer establecimiento", e imputarse a resultados sistemáticamente en un plazo no superior a cinco años, sin superar en ningún caso el plazo de arrendamiento, si se hubiesen producido con motivo del inicio de la actividad de la empresa o de una ampliación de su capacidad operativa».

30.000,00	Gastos de primer establecimiento (2010)		
	a	Incorporación al activo de gastos de establecimiento (7300)	30.000,00
	x		

La partida *Gastos de primer establecimiento*, a tenor de la información facilitada, se imputará a resultados en cinco años y de forma lineal. En consecuencia, la cuantía que se trasladará a los resultados del ejercicio 2002 ascenderá a:

$$\text{Imputación de Gastos de primer establecimiento (2002)} = 30.000 \times 1/5 \times 7/12 = \mathbf{3.500 \text{ €}}$$

El asiento correspondiente a la imputación a resultados de esos gastos de establecimiento será el siguiente:

3.500,00	Amortización de gastos de establecimiento (6800)		
	a	Gastos de primer establecimiento (2010)	3.500,00
	x		

1.4.2. Amortización del inmovilizado inmaterial.

a) Local comercial adquirido el 1 de enero de 1997 mediante contrato de arrendamiento financiero

En la fecha de adquisición del elemento se conoce que del valor catastral del inmueble, que asciende a 150.000 €, corresponde un total de 30.000 € al suelo. Dado que la Norma de Valoración 3.^a, b) del PGC exige que figuren por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones, se acude a la regla contenida en el artículo 1.2 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS), según la cual cuando se desconozca 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.

En este sentido, según los datos expuestos, los valores por los que figurarán el suelo y la construcción se calcularán como sigue:

CONCEPTO	IMPORTE	PORCENTAJE
Valor catastral de la nave industrial (1-1-1995)	150.000,00	100%
Valor catastral del terreno sobre el que se asienta el local comercial (1-1-1995)	30.000,00	30.000,00/150.000,00 = 20%

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

ELEMENTO	IMPORTE
Terrenos y bienes naturales (suelo)	$200.000,00 \times 0,2 = 40.000,00$
Construcciones	$200.000,00 \times 0,8 = 160.000,00$

El local comercial ha sido adquirido mediante un contrato de arrendamiento financiero y dado que las condiciones económicas del mismo permitan asegurar que, a su conclusión, se ejercitaría la opción de compra, la empresa ha contabilizado los derechos sobre el local comercial como un inmovilizado inmaterial que figurará por el valor al contado del bien objeto del contrato ⁶. En cuanto a su amortización, se efectúa atendiendo al coeficiente máximo según tablas –2 por 100 anual– previsto para el bien objeto del contrato ⁷ y sin computar valor residual alguno, luego en el ejercicio 2002 corresponderá la siguiente cuantía:

$$\text{Amortización (2002)} = 160.000,00 \times 0,02 = \mathbf{3.200 \text{ €}}$$

b) Camión de carga adquirido en el ejercicio 1999 mediante contrato de arrendamiento financiero

Al no existir dudas respecto del ejercicio de la opción de compra, CONCESUR S.A. ha contabilizado la operación de arrendamiento financiero según lo dispuesto en la Norma de Valoración 5.ª, f) del PGC. El activo inmaterial que ha aparecido como consecuencia de ese contrato se amortizará atendiendo a la vida útil del bien objeto del contrato. En consecuencia, la cuota de amortización correspondiente al ejercicio 2002 ascenderá a:

$$\text{Amortización (2002)} = 100.000,00 \times 0,16 = \mathbf{16.000 \text{ €}}$$

c) Compact-disk de demostración del funcionamiento y mantenimiento de un determinado modelo de vehículo

CONCESUR S.A. registró el 1 de abril de 2001 como un inmovilizado inmaterial –2160. Propiedad intelectual– el resultado del trabajo encargado a SARAFILMS S.A., amortizándolo linealmente desde esa fecha durante un período de cuatro años.

Al cierre del ejercicio 2002, ante el abandono de la producción del modelo al que se refiere el compact-disk, CONCESUR S.A. se plantea el cambio de criterio de amortización de ese elemento patrimonial, imputando el saldo pendiente de amortizar en los ejercicios 2002 y 2003, al estimar que se habrán vendido todos los vehículos del modelo en cuestión antes de finalizar ese período.

⁶ Según establece el apartado f) de la Norma de Valoración 5.ª del PGC, «cuando por las condiciones económicas del arrendamiento financiero no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra (...) los derechos derivados de los contratos de arrendamiento financiero (...) se contabilizarán como activos inmateriales por el valor al contado del bien...».

⁷ A tenor de lo dispuesto en la Norma de Valoración 5.ª, f) del PGC, «los derechos registrados como activos inmateriales [derivados de contratos de arrendamiento financiero] serán amortizados, en su caso, atendiendo a la vida útil del bien objeto del contrato».

Al respecto, establece la Norma de Valoración 21.^a del PGC, relativa a «Cambios en criterios contables y estimaciones», que «por aplicación del principio de uniformidad no podrán modificarse los criterios de contabilización de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la Memoria, y siempre dentro de los criterios autorizados por este texto... Los cambios en aquellas partidas que requieren para su valoración realizar estimaciones y que son consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, no deben considerarse, a los efectos señalados en el párrafo anterior, como cambios de criterio contable».

En ese sentido, el cambio de criterio decidido por la empresa no es consecuencia de una mejor estimación de la vida útil del elemento patrimonial, sino que se debe al conocimiento de hechos sucedidos con posterioridad a su adquisición que provocan una disminución considerable de su duración.

En consecuencia, lo que se deberá hacer es disminuir el tiempo futuro de amortización reduciéndolo de tres años y tres meses a tan sólo dos años. Por tanto, se imputará el valor neto contable del elemento al inicio del ejercicio 2002, que ascendía a 81.493,75 € (Precio de adquisición – Amortización acumulada = 100.300 – 18.806,25) en los ejercicios 2002 y 2003, es decir, 40.746,875 € por año ⁸.

$$\text{Amortización (2002)} = \mathbf{40.746,87 \text{ €}}$$

d) Máquina reparadora de chapa adquirida el 1 de marzo de 2002 mediante contrato de arrendamiento financiero

Las condiciones económicas del contrato permiten asegurar que CONCESUR S.A. ejercerá la opción de compra, por tanto, habrá de ser contabilizado como un inmovilizado inmaterial. Sin embargo, en este caso la valoración de este inmovilizado no coincide con el valor al contado del bien pues dado que, como pago inicial del contrato, se ha entregado una máquina reparadora de chapa de que disponía la empresa desde 1999, se ha de acudir a lo dispuesto en la Norma 1.^a 3 de la Resolución de 30 de julio de 1991 del ICAC por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material ⁹.

⁸ En este sentido se manifiesta el ICAC en la Consulta núm. 9 del BOICAC núm. 40, de diciembre de 1999, donde al plantearse sobre el tratamiento aplicable a los cambios producidos en la cuantificación del «Fondo de Reversión» en una sociedad concesionaria de autopistas de peaje, cuando cambia el período concesional, afirma que «... hay que señalar que la norma de valoración 21.^a contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, indica que cuando se produzcan alteraciones en las magnitudes estimadas, que se diferencian de los cambios de criterio contable, ya que son consecuencia de información adicional, nuevos hechos acaecidos o mayor experiencia, se ajustarán las dotaciones al citado fondo de reversión del ejercicio y de los ejercicios siguientes. Por todo ello, la variación de cualquiera de las circunstancias, en concreto en el caso consultado el plazo concesional, obliga a modificar el valor estimado de "vida" de la citada concesión, lo que producirá que las dotaciones o excesos, en su caso, del fondo de reversión desde el ejercicio en que se obtiene dicha información deben ajustarse al nuevo período concesional, para lo que se rectificará el plan sistemático de la dotación o, en su caso, del exceso del citado fondo, del ejercicio y de los siguientes, en función de las nuevas circunstancias, lo que en cualquier caso exige que se impute a los ejercicios que resten del período concesional».

⁹ En esa norma se dispone que «la empresa que recibe el inmovilizado a cambio de otro más un diferencial monetario, valorará en general el bien recibido por el valor neto contable del bien que transmite más el importe monetario pagado, con el límite máximo del valor de mercado del activo recibido».

En consecuencia, como se ha analizado en la fase de contabilización de operaciones no formalizadas, el valor del inmovilizado inmaterial se obtendrá de la suma del valor neto contable de la máquina reparadora de chapa que se entrega y de la deuda derivada del contrato de arrendamiento financiero asumida por CONCESUR S.A.:

CONCEPTO	IMPORTE
Valor neto contable de la máquina entregada	5.000,00
Deuda asumida	120.000,00 – 30.000,00 = 90.000,00
Valoración del inmovilizado inmaterial	95.000,00

La amortización del inmovilizado inmaterial se efectuará atendiendo al coeficiente máximo según tablas correspondiente al bien objeto del contrato, sin computar valor residual alguno. Por tanto, la cuota de amortización de este elemento en el ejercicio 2002, durante los diez meses en que ha permanecido en la empresa, se calculará como sigue:

$$\text{Amortización (2002)} = 95.000,00 \times 0,12 \times 10/12 = \mathbf{9.500 \text{ €}}$$

e) Derecho de superficie

La empresa ha contabilizado como un inmovilizado inmaterial el derecho de uso que se le ha cedido mediante el contrato formalizado el 1 de abril de 2002:

150.000,00	Derecho de superficie (2160)		
		a Tesorería (57)	150.000,00
		x	

De acuerdo con los datos facilitados, este elemento se amortizará linealmente durante el período de duración del contrato. En consecuencia, la amortización correspondiente al ejercicio 2002 ascenderá a:

$$\text{Amortización (2002)} = 150.000,00 \times 1/30 \times 9/12 = \mathbf{3.750 \text{ €}}$$

Teniendo en cuenta los cálculos efectuados, el reflejo contable que se practicará a 31 de diciembre de 2002 referido a la depreciación experimentada por el inmovilizado inmaterial será el siguiente:

3.200,00	Amortización del leasing, 97 (6810)		
16.000,00	Amortización del leasing, 99 (6811)		
40.746,87	Amortización de la propiedad intelectual (6812)		
9.500,00	Amortización del leasing, 02 (6813)		
3.750,00	Amortización del derecho de superficie (6814)		
		a Amort. acda. del leasing, 97 (2810)	3.200,00
		a Amort. acda. del leasing, 99 (2811)	16.000,00

a	Amort. acda. de la propiedad intelectual (2816)	40.746,87
a	Amort. acda. del leasing, 02 (2812)	9.500,00
a	Amort. acda. del derecho de superficie (2813)	3.750,00
_____ x _____		

1.4.3. Amortización del inmovilizado material.

a) Nave industrial adquirida en 1997.

En la fecha de adquisición del elemento se conoce que del valor catastral del inmueble corresponde un 20 por 100 al suelo. Dado que la Norma de Valoración 3.ª, b) del PGC exige que figuren por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones, se acude a la regla contenida en el artículo 1.2 del RIS, según la cual cuando se desconozca 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.

ELEMENTO	IMPORTE
Terrenos y bienes naturales (suelo)	$200.000,00 \times 0,2 = 40.000,00$
Construcciones	$200.000,00 \times 0,8 = 160.000,00$

Este elemento se viene amortizando a razón de un 5 por 100 anual, sin considerar valor residual alguno. La amortización correspondiente al ejercicio 2002, teniendo en cuenta que el elemento ha sido transmitido el 1 de octubre, asciende a:

$$\text{Amortización (2002)} = 160.000,00 \times 0,05 \times 9/12 = \mathbf{6.000 \text{ €}}$$

6.000,00	Amortización de nave industrial, 97 (6820)	
	a	Amort. acda. nave industrial, 97 (2820)
		6.000,00
_____ x _____		

El asiento precedente se ha registrado en la fecha en que ha causado baja el elemento en la contabilidad al objeto de conocer el valor neto contable que la nave tenía en la fecha de la venta.

En cuanto a la operación de venta de la nave industrial, ha sido registrada en la contabilidad como sigue:

340.000,00	Tesorería (57)		
44.666,66	Amort. acda. nave industrial, 97 (2820)		
		a Terrenos y bienes naturales (nave industrial 97) (2200)	40.000,00
		a Construcciones (nave industrial 97) (2210)	160.000,00
		a Beneficios procedentes del inmovilizado material (7710)	184.666,66
		x	

b) Furgoneta.

De acuerdo con la información facilitada, la empresa viene utilizando para determinar la depreciación experimentada por este elemento patrimonial 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 35.000 € (precio de adquisición menos valor residual: 40.000,00 – 5.000,00), la amortización correspondiente al ejercicio 2002 se calculará como sigue:

EJERCICIO	AMORTIZACIÓN	VALOR PENDIENTE DE AMORTIZAR
2000	35.000,00 x 0,4 = 14.000,00	21.000,00
2001	21.000,00 x 0,4 = 8.400,00	12.600,00
2002	12.600,00 x 0,4 = 5.040,00	7.560,00

c) Ordenador.

Este elemento se está amortizando 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 corresponderá a cada ejercicio se obtendrá multiplicando la cuota por dígito por el valor numérico asignado a dicho ejercicio.

En el caso que nos ocupa, tales operaciones son las siguientes:

- Dígitos asignados: 4, 3, 2, 1
- Suma de dígitos: 4 + 3 + 2 + 1 = 10
- Cuota por dígito: 10.000,00/10 = 1.000,00

Así, la amortización correspondiente al ejercicio 2002 ascenderá a:

$$\text{Amortización (2002)} = 1.000,00 \times 2 = \mathbf{2.000 \text{ €}}$$

d) *Almacén adquirido en 1967.*

Este elemento patrimonial, a tenor de la información suministrada, se encuentra totalmente amortizado. Además, no figurará en el inventario extracontable confeccionado al cierre del ejercicio 2002 por cuanto causó baja en la contabilidad en marzo al ser aportado al capital social de una sociedad de nueva constitución. El asiento contable realizado por CONCESUR S.A. con ocasión de la aportación del almacén al capital de esa sociedad fue el siguiente:

36.100,00	<i>Amort. acda. almacén, 67 (2821)</i>	
6.900,00	<i>IFP en capital (2500)</i>	
	a <i>Terrenos y bienes naturales</i>	
	<i>(almacén 67) (2201)</i>	36.100,00
	a <i>Construcciones (almacén 67)</i>	
	<i>(2211)</i>	6.900,00
	x	

A pesar de que CONCESUR S.A. recibe 1.200 acciones de 100 € nominales como consecuencia de que el almacén aportado se valore en 120.000 €, la cuenta *Inversiones Financieras Permanentes en capital* se valora por el valor contable que tenía el elemento entregado. En efecto, se aplica la Norma 1.^a, a) de la Resolución de 27 de julio de 1992 del ICAC por la que se dictan normas de valoración de participaciones en el capital derivadas de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de sociedades, que establece que «la participación en el capital recibida se valorará de acuerdo con el valor contable de los elementos patrimoniales aportados a la sociedad, minorado, en su caso, únicamente por la amortización acumulada de los mismos y no por las provisiones que pudieran estar contabilizadas, con el límite máximo del valor atribuido por la sociedad receptora a dichos elementos patrimoniales a efectos de la aportación no dineraria».

e) *Máquina de reparación de chapa adquirida en 1999.*

Esta máquina, que se compró usada el 1 de enero de 1999, se ha venido amortizando linealmente al 12 por 100 anual sobre el precio originario (100.000 €). Para calcular el gasto por amortización correspondiente en el ejercicio 2002 habremos de tener en cuenta que este elemento se entregó como pago parcial de una nueva máquina el 1 de marzo, por lo que sólo ha estado en la empresa durante dos meses. En consecuencia, la amortización, que se ha reflejado a la fecha en que el bien causa baja en la contabilidad, se ha determinado como sigue:

$$\text{Amortización (2002)} = 100.000,00 \times 0,12 \times 2/12 = \mathbf{2.000 \text{ €}}$$

2.000,00	<i>Amortización de maquinaria 99 (6823)</i>	
	a <i>Amort. acda. máquina reparación chapa (2822)</i>	2.000,00
	x	

Ese asiento se ha registrado el 1 de marzo de 2002, fecha en que el bien causó baja como pago de parte del precio de la nueva máquina de reparación de chapa. Como se ha comentado con anterioridad, la entrada de la nueva máquina que se adquiere mediante un contrato de arrendamiento financiero y la salida de la adquirida en 1999 se han representado contablemente como sigue:

95.000,00	Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero, 02 (2172)		
29.523,42	Gastos por intereses diferidos, leasing 02 (2722)		
38.000,00	Amort. acda. máquina reparación chapa (2822)		
		a Máquina reparación chapa (2230)	43.000,00
		a Deudas l/p con entidades de crédito (leasing, 02) (1702)	73.714,06
		a Deudas c/p con entidades de crédito (leasing, 02) (5202)	22.904,68
		a Tesorería (57)	22.904,68
		x	

f) Vehículos adquiridos en 1998.

La empresa viene amortizando este elemento empleando el método degresivo de coeficiente constante, habiendo elegido el coeficiente máximo establecido en tablas oficialmente aprobadas. Elegido el coeficiente (16 por 100 para este tipo de bienes), éste se aplica sobre la cantidad pendiente de amortizar en cada período. Por tanto, si tenemos en cuenta que la base de amortización de estos vehículos asciende a 60.000 € (3×20.000), dado que el valor residual se considera irrelevante, la amortización correspondiente al ejercicio 2002 se calculará como sigue:

EJERCICIO	AMORTIZACIÓN	VALOR PENDIENTE DE AMORTIZAR
1998	$60.000,00 \times 0,16 = 9.600,00$	50.400,00
1999	$50.400,00 \times 0,16 = 8.064,00$	42.336,00
2000	$42.336,00 \times 0,16 = 6.773,76$	35.562,24
2001	$35.562,24 \times 0,16 = 5.689,96$	29.872,28
2002	$29.872,28 \times 0,16 = 4.779,56$	25.092,72

g) Vehículos para cesión gratuita a los clientes.

Estos vehículos se amortizan linealmente aplicando el coeficiente máximo según tablas oficialmente aprobadas, computando un valor residual de 5.000 € por cada uno de los coches. Además, ha de tenerse en cuenta que estos vehículos fueron adquiridos el 1 de julio de 2002, luego sólo han estado en funcionamiento durante seis meses del ejercicio 2002. En consecuencia, el gasto por amortización de este elemento patrimonial correspondiente al ejercicio actual será:

$$\text{Amortización (2002)} = (90.000,00 - 25.000,00) \times 0,16 \times 6/12 = \mathbf{5.200 \text{ €}}$$

h) Vehículos de demostración.

De acuerdo con la información facilitada, existen dos tipos de vehículos atendiendo a la fecha de adquisición de los mismos. La política de amortizaciones, que es común para todos los vehículos, consiste en considerar una vida útil de dos años y un valor residual por vehículo de 6.000 €, imputándose linealmente el gasto por depreciación a la cuenta de resultados.

En consecuencia, respecto de los vehículos de demostración adquiridos en el ejercicio 2001, el gasto por amortización correspondiente al ejercicio 2002 ascenderá a:

$$\text{Amortización (2002)} = \frac{100.000,00 - 30.000,00}{2} = \mathbf{35.000 \text{ €}}$$

En cuanto a los vehículos de demostración adquiridos en el ejercicio 2002, tendremos en cuenta que se han comprado el 1 de julio y que, por tanto, sólo han estado seis meses de este ejercicio en funcionamiento. Así, se imputará como gasto a la cuenta de resultados de ese ejercicio la cuantía siguiente:

$$\text{Amortización (2002)} = \frac{110.000,00 - 30.000,00}{2} \times \frac{6}{12} = \mathbf{20.000 \text{ €}}$$

i) Nave industrial construida en 2002.

La empresa ha construido con medios propios una nave en el solar que se le ha cedido. Dado que ha entrado en funcionamiento el 1 de octubre de 2002, se ha registrado en esa fecha la incorporación del elemento en el patrimonio empresarial pues hasta ese momento su coste de producción estaba contabilizado en las diversas partidas de gastos en que se ha incurrido para su construcción. Por ello, en la fecha de entrada en funcionamiento de la nave aparece la cuenta de ingresos *Trabajos realizados para el inmovilizado material* a fin de eliminar el efecto de esos gastos en la cuenta de resultados:

<p>100.000,00 Construcciones (nave industrial a revertir) (2212)</p>	<p>a Trabajos realizados para el inmov. material (7320)</p>	<p>100.000,00</p>
	x	

En cuanto a la amortización de este elemento, la empresa ha estimado una vida útil de cincuenta años y un valor residual nulo, imputándose el coste de producción del elemento a la cuenta de resultados de forma lineal. Por tanto, la cuota de amortización de este elemento correspondiente al ejercicio 2002 será:

$$\text{Amortización (2002)} = \frac{100.000,00}{50} \times \frac{3}{12} = \mathbf{500 \text{ €}}$$

j) Locales de negocio adquiridos en 2002.

Este elemento patrimonial llega a la empresa a través de la permuta de las participaciones en capital que, a su vez, se obtuvieron como consecuencia de la aportación no monetaria consistente en el almacén adquirido en 1967. Este inmovilizado se ha valorado aplicando la Norma 1.ª 2.1, a) de la Resolución

de 30 de julio de 1991 del ICAC por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material que establece que «el inmovilizado recibido se valorará de acuerdo al valor neto contable del bien cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del inmovilizado recibido si éste fuera menor».

No obstante, hemos de tener en cuenta que el PGC exige que figuren registrados de forma independiente el valor del suelo y el de la construcción. Se sabe que la valoración de los dos locales es de 130.000 € (2×65.000), correspondiendo 20.000 € al valor del suelo sobre el que se asientan los mismos. Al estar valoradas las participaciones en capital en 6.900 €, que era el valor neto contable del almacén entregado como aportación no monetaria, para distribuir esa valoración entre el suelo y la construcción procederemos como sigue:

CONCEPTO	IMPORTE	PORCENTAJE
Valor de los locales de negocio	130.000,00	100%
Valor del terreno sobre el que se asientan los locales de negocio	20.000,00	$20.000,00/130.000,00 = 15,38\%$

En consecuencia, la distribución del valor del terreno y de la construcción correspondientes a los locales de negocio ha de efectuarse de la siguiente forma:

ELEMENTO	IMPORTE
Terrenos y bienes naturales (suelo)	$6.900,00 \times 0,1538 = 1.061,22$
Construcciones	$6.900,00 \times 0,8462 = 5.838,78$

El asiento que se ha realizado como consecuencia de esta operación de permuta es el siguiente:

1.061,22	Terrenos y bienes naturales (locales de negocio) (2202)		
5.838,78	Construcciones (locales de negocio) (2213)		
		a IFP en capital (2500)	6.900,00
_____		x	_____

En cuanto a la amortización de este elemento, la empresa sigue el método lineal imputando a la cuenta de resultados el 2 por 100 anual de su precio de adquisición y sin computar valor residual alguno. En consecuencia, el gasto por amortización correspondiente al ejercicio 2002, teniendo en cuenta que el elemento llegó a la empresa el 1 de octubre, será:

$$\text{Amortización (2002)} = 5.838,78 \times 0,02 \times 3/12 = \mathbf{29,19 \text{ €}}$$

k) *Máquina copiadora adquirida gratuitamente en el ejercicio 2002.*

CONCESUR S.A., a tenor del balance de sumas y saldos previo a la regularización, no registró la adquisición sin contraprestación de una máquina copiadora nueva. Este error ha sido subsanado en la fase de clasificación correcta del proceso de regularización.

A efectos de la amortización de este inmovilizado que, en cumplimiento de la Norma de Valoración 2.^a del PGC, se ha registrado por su valor venal ¹⁰ en el momento de la adquisición, la empresa considera que el método más adecuado es el lineal, estimando una vida útil de cuatro años y un valor residual nulo. En consecuencia, el gasto por amortización correspondiente al ejercicio actual, teniendo en cuenta que el bien fue adquirido el 1 de agosto de 2002, ascenderá a:

$$\text{Amortización (2002)} = \frac{4.380}{4} \times \frac{5}{12} = \mathbf{456,25 \text{ €}}$$

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

5.040,00	Amortización de la furgoneta (6821)		
2.000,00	Amortización del ordenador (6822)		
500,00	Amortización de construcciones a revertir (6824)		
4.779,56	Amortización de vehículos-trabajadores (6825)		
5.200,00	Amortización de vehículos-clientes (6826)		
55.000,00	Amortización de vehículos-demostración (6827)		
29,19	Amortización de locales de negocio (6828)		
456,25	Amortización de mobiliario (6829)		
		a	
		Amort. acda. de elementos tte. (furgoneta) (2823)	5.040,00
		a	
		Amort. acda. de equipos procesos informac. (2825)	2.000,00
		a	
		Amort. acda. de construcciones a revertir (2827)	500,00
		a	
		Amort. acda. de elementos tte. (vehículos-trabajadores) (2824)	4.779,56
		a	
		Amort. acda. de elementos tte. (vehículos-clientes) (2826)	5.200,00
		a	
		Amort. acda. de elementos tte. (vehículos-demostración) (2826)	55.000,00
		a	
		Amort. acda. de construcciones (locales de negocio) (2829)	29,19
		a	
		Amort. acda. de mobiliario (2830)	456,25
		x	

¹⁰ El valor venal de un bien, según se dispone en la Norma de Valoración 2.^a 4 del PGC, «es el precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentre dicho bien. El valor venal se apreciará en función de la situación de la empresa y, generalmente, bajo la hipótesis de continuidad de la explotación del bien».

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

Analizaremos en este epígrafe, en primer lugar, las variaciones experimentadas en las provisiones, ya sean de activo o de pasivo; en segundo lugar, el ajuste a practicar sobre la cifra de existencias y, por último, la adecuación de las participaciones en Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario por el valor liquidativo al cierre del ejercicio.

1.5.1. Provisiones de activo: insolvencias de créditos y depreciación de activos.

a) Provisión por depreciación del inmovilizado material.

De acuerdo con la información suministrada, la empresa concesionaria dotó en el ejercicio 2001 una provisión por depreciación del inmovilizado material por importe de 5.750 € relacionada con los vehículos de demostración adquiridos en 2001. Al cierre del ejercicio 2002, el valor de mercado de este inmovilizado es de 55.000 €. Este valor de mercado habrá de ser comparado con el valor neto contable del elemento y, en caso de que el primero sea inferior, procederá dotar la provisión 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.

VEHÍCULOS DE DEMOSTRACIÓN ADQUIRIDOS EN EL EJERCICIO 2001	
CONCEPTO	IMPORTE
Valor neto contable = Precio de adquisición – Amortización acumulada	100.000,00 – 43.750,00 = 56.250,00
Valor de mercado	55.000,00

Como se puede comprobar el precio de mercado es inferior al valor neto contable de los vehículos de demostración adquiridos en el ejercicio 2001. En consecuencia, habría que dotar una provisión por depreciación del inmovilizado material por un importe de 1.250 €. Ahora bien, dado que la empresa dotó provisión por depreciación de este elemento patrimonial en el ejercicio anterior por un total de 5.750 €, al cierre del ejercicio 2002 lo que procede es reducir esa provisión por una cuantía de 4.500 €:

4.500,00	<i>Provisión por depreciación de vehículos demostración 01 (2920)</i>	
	<i>a Exceso de provisión del inmovilizado material (7920)</i>	4.500,00
_____	x _____	

En cuanto a los vehículos de demostración adquiridos en el ejercicio 2002, habrá que proceder de la misma forma:

VEHÍCULOS DE DEMOSTRACIÓN ADQUIRIDOS EN EL EJERCICIO 2002	
CONCEPTO	IMPORTE
Valor neto contable = Precio de adquisición – Amortización acumulada	110.000,00 – 20.000,00 = 90.000,00
Valor de mercado	87.000,00

Dado que el precio de mercado es inferior al valor neto contable de estos vehículos adquiridos en el ejercicio 2002, se dotará una provisión por depreciación del inmovilizado material como sigue:

3.000,00	Dotación a la provisión del inmovilizado material (6920)		
		a	Provisión por depreciación de vehículos demostración 02 (2921)
			3.000,00
_____		x	_____

b) Provisión por insolvencias.

De acuerdo con la información facilitada, CONCESUR S.A. conoce, al cierre del ejercicio, que la empresa fresera a la que vendió a plazos cinco totodoterenos y aportó garantía inmobiliaria ha sido objeto de embargo en los inmuebles con que se garantizaba la operación. Por esa razón, procede a dotar una provisión por insolvencias por la cuantía pendiente de cobro que asciende a 210.000 €:

210.000,00	Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico (6940)		
		a	Provisión para insolvencias, empresa fresera (4900)
			210.000,00
_____		x	_____

Por otra parte, al cierre del ejercicio se estima que los riesgos probables de insolvencias de la cartera de clientes ascienden al 1 por 100 del saldo de deudores, procediendo a dotar la oportuna provisión:

CÁLCULO DE LA PROVISIÓN POR INSOLVENCIAS (MÉTODO GLOBAL)	
CONCEPTO	IMPORTE
Saldo de la partida <i>Clientes</i> (31-12-2002)	1.570.000,00
Saldo de la partida <i>Clientes, facturas pendientes de formalizar</i> (31-12-2002)	12.300,00
Saldo de la partida <i>Clientes, efectos comerciales a cobrar</i> (31-12-2002)	97.700,00
Provisión para insolvencias de tráfico	(1.570.000,00 + 12.300,00 + 97.700,00) × 0,01 = 16.800,00

16.800,00	<i>Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico (6940)</i>		
	a	<i>Provisión para insolvencias, método global (4901)</i>	16.800,00
	x		

c) *Provisión por depreciación de existencias.*

CONCESUR S.A. dota al cierre de cada ejercicio económico una provisión por depreciación de existencias por importe del 25 por 100 del precio de adquisición de aquellos vehículos usados que no se han vendido en el plazo de seis meses contados desde su fecha de compra.

Del balance inicial se desprende que la dotación correspondiente al ejercicio 2001 ascendió a 14.500 €, provisión que deberá ser eliminada antes de proceder al cierre del ejercicio 2002:

14.500,00	<i>Provisión por depreciación de vehículos usados (3900)</i>		
	a	<i>Provisión de vehículos usados aplicada (7931)</i>	14.500,00
	x		

Por otra parte, dado que existen al cierre del ejercicio vehículos usados en las condiciones señaladas por un total de 125.780 €, procederá dotar una provisión por depreciación por una cuantía del 25 por 100 de ese valor:

31.445,00	<i>Dotación a la provisión de vehículos usados (6930)</i>		
	a	<i>Provisión por depreciación de vehículos usados (3900)</i>	31.445,00
	x		

1.5.2. Provisiones de pasivo: provisiones para riesgos y gastos.

a) *Fondo de reversión.*

Las dotaciones a esta provisión deberán reconstituir, de acuerdo con lo establecido por la Norma 3.ª 4 de la Resolución de 21 de enero de 1992 del ICAC por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, el valor neto contable estimado del activo a revertir en el momento de la reversión más los gastos necesarios para llevarla a cabo.

De los datos expuestos, tan sólo se desprende la obligación por parte de CONCESUR S.A. de revertir el activo construido en el solar cedido. Las dotaciones, que, a tenor de la Norma 3.ª 5 de la Resolución del ICAC citada, se establecerán en función de la duración del contrato y con independencia de la vida útil del activo a revertir, ascenderán en el caso planteado a:

CONCEPTO	IMPORTE
Coste de producción	100.000,00
Depreciación experimentada desde su entrada en funcionamiento hasta la fecha de reversión (1-10-2002 –31-3-2032) = $100.000,00 \times 0,02 \times 29,5$ años	59.000,00
Valor neto contable de la construcción a revertir (31-3-2032) = Coste de producción – Amortización acumulada	41.000,00

$$\text{Dotación (2002)} = 41.000,00 \times 1/30 \times 9/12 = \mathbf{1.025,00 \text{ €}}$$

El asiento correspondiente a la dotación al fondo de reversión a realizar al cierre del ejercicio 2002 será el siguiente:

1.025,00	Dotación al fondo de reversión (6900)		
		a Fondo de reversión (1440)	1.025,00
_____		x _____	

b) *Provisión para garantías en ventas de vehículos usados.*

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 nuestro caso, a tenor del balance de comprobación previo al proceso de regularización, la empresa no dotó provisión en el ejercicio 2001. En consecuencia, sólo procederá la constitución de la provisión por el importe de la estimación realizada:

32.000,00	Dotación a la provisión para otras operaciones de tráfico (6950)		
		a Provisión para otras operaciones de tráfico (4990)	32.000,00
_____		x _____	

c) *Provisión por recompra de vehículos.*

Como consecuencia del compromiso de recompra que CONCESUR S.A. ha asumido por la adquisición de vehículos efectuada por COCHES DE ALQUILER S.L. y conociéndose, al cierre del ejercicio 2002, que es probable que esta última realice una compra de nuevos vehículos, en cuyo caso, el concesionario habrá de sobrevalorar los vehículos usados que se entregarán en un 20 por 100 respecto del precio de recompra pactado (7.000 € por cada uno de los coches), será necesario dotar una provisión para riesgos y gastos por la deuda probable en el ejercicio 2002 que es cuando ha tenido lugar la venta de vehículos:

14.000,00	Gastos de recompra (6298)	a	Provisión para recompra de vehículos (1460)	14.000,00
_____		x	_____	

d) *Provisión para responsabilidades.*

La empresa dotó una provisión para responsabilidades por importe de 12.000 € como consecuencia de un aval prestado a un proveedor. Al cierre del ejercicio 2002, en la medida en que se constata que las causas que determinaron la constitución de la provisión han desaparecido, procederá eliminar la provisión dotada, lo que se efectuará como sigue:

12.000,00	Provisión para responsabilidades (1420)	a	Exceso de provisión para riesgos y gastos (7900)	12.000,00
_____		x	_____	

e) *Provisión para valor residual negativo.*

De acuerdo con la Norma 7.^a 1 de la Resolución de 30 de julio de 1991 del ICAC, en caso de que el valor residual de un inmovilizado fuera negativo, deberá dotarse una provisión para riesgos y gastos con objeto de constituir un fondo que compense dicho valor en el momento en que el inmovilizado esté fuera de servicio.

En el supuesto presentado, el concesionario estima que el desmantelamiento de la máquina de reparación de chapa adquirida en el ejercicio 2002 podría suponer, una vez finalizada su vida útil, un desembolso de 8.600 €. Así, la dotación correspondiente al ejercicio 2002 de esta provisión para riesgos y gastos se calculará como sigue:

$$\text{Dotación (2002)} = 8.600,00 \times 0,12 \times 10/12 = \mathbf{860 \text{ €}}$$

860,00	Gastos por desmantelamiento del inmovilizado (6299)	a	Provisión para valor residual negativo (1470)	860,00
_____		x	_____	

f) *Provisión para pensiones y obligaciones similares.*

CONCESUR S.A., de acuerdo con la información facilitada, ha concertado un seguro colectivo para atender las prestaciones futuras que se deriven de los compromisos contraídos con sus empleados. Dado que la empresa se ha reservado el derecho de rescate y que figura como tomador del seguro, entendemos que las distintas primas que han de ser satisfechas por la entidad constituyen una inversión financiera.

En el caso planteado, la empresa en el momento de satisfacer las primas correspondientes al ejercicio 2002 ha contabilizado lo siguiente:

63.000,00	IFP, seguro colectivo (2550)		
		a Tesorería (57)	63.000,00
_____		x _____	

No obstante, y con independencia de las primas satisfechas, la empresa deberá reconocer contablemente como gasto del ejercicio, en la medida de su devengo contable y durante la vida laboral activa de sus trabajadores, las obligaciones contraídas con los mismos. Este pasivo estimado da lugar al nacimiento de la provisión para pensiones y obligaciones similares, la cual, al cierre del ejercicio, experimentará el siguiente movimiento:

63.000,00	Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones (6430)		
		a Provisión para pensiones y obligaciones similares (1400)	63.000,00
_____		x _____	

Finalmente, hemos de señalar que la inversión financiera representativa del seguro colectivo concertado así como la provisión para pensiones han sufrido una variación como consecuencia de que en junio de 2002 uno de los trabajadores haya obtenido la declaración de incapacidad, lo cual se ha registrado contablemente como sigue:

- Por la liquidación de parte del seguro, ejerciendo la empresa su derecho al rescate:

11.024,20	Tesorería (57)		
505,80	Hac. Pbca., retenciones (4730)		
		a IFP, seguro colectivo (2550)	8.750,00
		a Ingresos derivados del rescate del seguro colectivo (7691)	2.810,00
_____		x _____	

- Por el pago al trabajador de los compromisos contraídos:

10.000,00	Provisión para pensiones y obligaciones similares (1400)		
		a Tesorería (57)	10.000,00
_____		x _____	

g) Provisión para impuestos.

A tenor de la información facilitada, no ha sido liquidado por el Ayuntamiento de Huelva el Impuesto sobre Bienes Inmuebles del ejercicio 2002 correspondiente a las nuevas edificaciones, si bien CONCESUR S.A. estima que podría ascender a 2.238,70 €. Se trata, pues, de un gasto cierto del ejercicio pero del cual, a la fecha de cierre del ejercicio, se desconoce su cuantía exacta y la fecha de su vencimiento.

Para registrar este gasto emplearemos como contrapartida la provisión para impuestos dado que el PGC la define como el «importe estimado de deudas tributarias cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se producirá, dependiendo del cumplimiento o no de determinadas condiciones».

Por tanto, por el importe estimado, al cierre del ejercicio, se registrará lo siguiente:

2.238,70	<i>Otros tributos (6310)</i>		<i>a</i>	<i>Provisión para impuestos (1410)</i>	2.238,70
_____		x	_____		

h) Provisión para actuaciones medioambientales.

Según los datos facilitados, CONCESUR S.A. estima que ha incurrido en unos gastos por importe de 5.200 € como consecuencia de los servicios de tratamiento de aceites usados realizados durante el ejercicio por MEDIO AMBIENTE S.L.

Estos gastos ocasionados por el tratamiento de residuos tienen la consideración de gastos de explotación del ejercicio en que se devengan. Así, de acuerdo con la Resolución del ICAC de 25 de marzo de 2002, por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales, si al cierre del ejercicio se tiene evidencia de gastos medioambientales, probables o ciertos, correspondientes al ejercicio que se cierra, de los que se desconoce su importe exacto o la fecha en que se producirán, se registrarán en las cuentas anuales mediante una provisión de naturaleza medioambiental.

En consecuencia, CONCESUR S.A., conociendo la naturaleza cierta del gasto aunque ignorando su importe exacto y su fecha de vencimiento, habrá de contabilizar lo siguiente:

5.200,00	<i>Servicios medioambientales (6233)</i>		<i>a</i>	<i>Provisión para actuaciones medioambientales (1450)</i>	5.200,00
_____		x	_____		

1.5.3. Ajuste de existencias.

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

EXISTENCIAS	VALORACIÓN
Vehículos nuevos	620.000,00
Vehículos usados	159.000,00
Repuestos y accesorios	93.000,00
Trabajos en curso (mano de obra y repuestos en proceso) .	14.000,00

Sin embargo, en el balance de comprobación siguen apareciendo las mercancías existentes a comienzos del ejercicio 2002. 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 con que se contaba al inicio del ejercicio y, por otro, en incorporar las unidades que existen al cierre.

En el caso planteado se efectuará ese ajuste como sigue:

- Por la eliminación de las existencias iniciales del ejercicio 2002:

410.000,00	Variación de existencias de vehículos nuevos (6100)		
130.000,00	Variación de existencias de vehículos usados (6101)		
178.000,00	Variación de existencias de repuestos (6110)		
		a Vehículos nuevos (3000)	410.000,00
		a Vehículos usados (3010)	130.000,00
		a Repuestos (3220)	178.000,00
		x	
86.000,00	Variación de existencias de trabajos en curso (7100)		
		a Trabajos en curso (3300)	86.000,00
		x	

- Por la incorporación de las existencias finales del ejercicio 2002:

620.000,00	Vehículos nuevos (3000)		
159.000,00	Vehículos usados (3010)		
93.000,00	Repuestos (3220)		
		a Variación de existencias de vehículos nuevos (6100)	620.000,00
		a Variación de existencias de vehículos usados (6101)	159.000,00
		a Variación de existencias de repuestos (6110)	93.000,00
		x	
14.000,00	Trabajos en curso (3300)		
		a Variación de existencias de trabajos en curso (7100)	14.000,00
		x	

Por otra parte, de acuerdo con el inventario realizado, el material de oficina adquirido durante el ejercicio no ha sido consumido en su totalidad. En consecuencia, habrá que proceder a registrar esas existencias:

5.085,00	<i>Material de oficina (3280)</i>			
		a	<i>Variación de existencias de material de oficina (6120)</i>	5.085,00
		x		

Finalmente, hemos de indicar en relación con los vehículos usados que causan baja en la contabilidad que dicha circunstancia habrá sido tenida en cuenta a la hora de elaborar el inventario al cierre del ejercicio, luego no procede asiento alguno.

1.5.4. Participaciones en Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario.

De acuerdo con la información facilitada, la empresa adquirió unas participaciones en Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario, habiendo sido registradas por su valor de adquisición (15.000 €).

El 30 de junio se anunció una distribución de resultados del FIAMM correspondiendo a CONCESUR S.A. un total de 2.000 €, lo cual ha sido registrado por la empresa como sigue:

2.000,00	<i>Intereses a c/p de participaciones FIAMM (5460)</i>			
		a	<i>Participaciones FIAMM (2518)</i>	2.000,00
		x		

Como se puede comprobar se ha contabilizado el derecho de cobro por el importe de los resultados que se ha devengado y aún no ha sido cobrado. Además, se ha abonado la cuenta correspondiente a las participaciones ya que en la Resolución de 27 de julio de 1992 del ICAC, 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 importes 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 16 €. 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:

3.000,00	Participaciones FIAMM (2518)	
	a Ingresos de participaciones FIAMM (7618)	3.000,00
_____ x _____		

1.6. Determinación del resultado antes de impuestos.

Una vez que se han contabilizado todas las operaciones de regularización, hemos 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 a las operaciones de regularización y las operaciones que hemos efectuado a 31 de diciembre de 2002, el resultado antes de impuestos se determinará mediante los asientos siguientes:

CUENTAS	DEBE	HABER
(1290) Pérdidas y ganancias	5.015.360,03	
(6000) Compras de vehículos nuevos		2.551.724,15
(6001) Compras de vehículos usados		212.753,00
(6020) Compras de otros aprovisionamientos		195.967,00
(6070) Trabajos realizados por otras empresas		21.480,00
(6110) Variación de existencias de repuestos		85.000,00
(6210) Arrendamientos y cánones		14.000,00
(6220) Reparaciones y conservación		61.247,83
(6230) Servicios de profesionales independientes		17.350,00
(6233) Servicios medioambientales		5.200,00
(6240) Transportes		2.456,00
(6250) Primas de seguros		22.166,67
(6260) Servicios bancarios y similares		2.413,00
(6270) Publicidad, propaganda y relaciones públicas		30.100,00
(6280) Suministros		13.185,00
(6290) Otros servicios (material de oficina)		12.085,00
(6291) Otros servicios (equipo de baloncesto)		5.800,00
(6298) Gastos de recompra		14.000,00
(6299) Gastos por desmantelamiento del inmovilizado		860,00
(6310) Otros tributos		9.650,00
(6340) Ajustes negativos en la imposición indirecta		720,00
(6400) Sueldos y salarios		809.349,00
(6410) Indemnizaciones		3.155,00
(6420) Seguridad Social a cargo de la empresa		291.586,52
(6430) Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones		63.000,00
(6490) Otros gastos sociales		1.453,00
(6620) Intereses de deudas a largo plazo, <i>leasing</i> 97		21.820,60
(6621) Intereses de deudas a largo plazo, <i>leasing</i> 99		4.849,39

CUENTAS	DEBE	HABER
(6622) Intereses de deudas a largo plazo, <i>leasing</i> 02		6.750,00
(6690) Otros gastos financieros		7.312,00
(6750) Servicios prestados a título gratuito		3.955,00
(6800) Amortización de gastos de establecimiento		3.500,00
(6810) Amortización del <i>leasing</i> , 97		3.200,00
(6811) Amortización del <i>leasing</i> , 99		16.000,00
(6812) Amortización de la propiedad intelectual		40.746,87
(6813) Amortización del <i>leasing</i> , 02		9.500,00
(6814) Amortización del derecho de superficie		3.750,00
(6820) Amortización de nave industrial, 97		6.000,00
(6821) Amortización de furgoneta		5.040,00
(6822) Amortización de ordenador		2.000,00
(6823) Amortización de maquinaria 99		2.000,00
(6824) Amortización de construcciones a revertir		500,00
(6825) Amortización de vehículos-trabajadores		4.779,56
(6826) Amortización de vehículos-clientes		5.200,00
(6827) Amortización de vehículos-demostración		55.000,00
(6828) Amortización de locales de negocio		29,19
(6829) Amortización de mobiliario		456,25
(6900) Dotación al fondo de reversión		1.025,00
(6920) Dotación a la provisión del inmovilizado material		3.000,00
(6930) Dotación a la provisión de vehículos usados		31.445,00
(6940) Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico		226.800,00
(6950) Dotación a la provisión para otras operaciones de tráfico ..		32.000,00
(7100) Variación de existencias de trabajos en curso		72.000,00
TOTAL	5.015.360,03	5.015.360,03

CUENTAS	DEBE	HABER
(6090) Rappels por compras de vehículos nuevos	129.500,00	
(6100) Variación de existencias de vehículos nuevos	210.000,00	
(6101) Variación de existencias de vehículos usados	29.000,00	
(6120) Variación de existencias de material de oficina	5.085,00	
(7000) Ventas de vehículos nuevos	3.700.000,00	
(7001) Ventas de vehículos usados	400.000,00	
(7050) Prestación de servicios (Servicio Técnico)	661.300,00	
(7300) Incorporación al activo de gastos de establecimiento	30.000,00	
(7320) Trabajos realizados para el inmovilizado material	100.000,00	
(7590) Ingresos por servicios diversos	11.213,00	
(7603) Ingresos de participaciones en capital	20.000,00	
(7618) Ingresos de participaciones en FIAMM a largo plazo	3.000,00	
(7653) Descuentos sobre compras por pronto pago	9.813,00	
(7690) Otros ingresos financieros (intereses c/c)	5.426,70	
(7691) Ingresos derivados del rescate del seguro colectivo	2.810,00	
(7710) Beneficios procedentes del inmovilizado material (venta nave) .	184.666,66	
(7750) Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejerc. ...	3.000,00	
(7760) Donaciones del inmovilizado material traspasadas a resultados del ejercicio	456,25	

CUENTAS	DEBE	HABER
(7781) Ingresos extraordinarios	13.254,00	
(7900) Exceso de provisión para riesgos y gastos	12.000,00	
(7920) Exceso de provisión del inmovilizado material	4.500,00	
(7931) Provisión de vehículos usados aplicada	14.500,00	
(1290) Pérdidas y ganancias		5.549.524,61
TOTAL	5.549.524,61	5.549.524,61

Por tanto, al ascender los ingresos y los gastos del ejercicio a 5.549.524,61 y 5.015.360,03 €, respectivamente, la empresa habrá obtenido durante el ejercicio 2002 un beneficio antes de impuestos por importe de 534.164,58 €.

2. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Para llevar a cabo la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, procederemos de la siguiente forma:

- En primer lugar, detectaremos las diferencias entre la normativa contable y fiscal en el caso planteado.
- En segundo lugar, determinaremos los pagos fraccionados correspondientes al período impositivo de 2002.
- 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 las normas contable y fiscal.

a) Amortizaciones.

• Local comercial adquirido mediante contrato de arrendamiento financiero en 1997

El artículo 1.1 del RIS señala que «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», si bien es cierto que «el sujeto pasivo podrá utilizar un criterio de distribución del precio de adquisición diferente, cuando se pruebe que dicho criterio se fundamenta en el valor normal de mercado del suelo y de la construcción en el año de adquisición».

De los datos catastrales aportados en el presente caso, se sabe que el 20 por 100 corresponde al suelo, mientras que el 80 por 100 restante corresponde a la construcción. De esta forma, en aplicación del precepto transcrito, teniendo en cuenta que el valor de adquisición ha sido de 200.000 €, los valores de la construcción y del suelo son, respectivamente, 160.000 € y 40.000 €. En consecuencia, la base de amortización es 160.000 €.

Contablemente, la empresa ha considerado una cuota lineal del 2 por 100, de lo que resulta una cuota anual de 3.200 € ($160.000 \times 0,02$).

Fiscalmente, se ha de aplicar el régimen vigente con anterioridad a la aprobación de la LIS, que se mantiene en vigor en virtud de lo previsto en la disposición transitoria 8.ª de dicha Ley, que señala que «se regirán hasta su total cumplimiento por las normas establecidas en la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, los contratos de arrendamiento financiero celebrados con anterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley que versen sobre bienes cuya entrega al usuario se hubiere realizado igualmente con anterioridad a la entrada en vigor de la misma, o sobre bienes inmuebles cuya entrega se realice dentro del plazo de los dos años posteriores a dicha fecha de entrada en vigor».

Por tanto, en la medida en que se cumplen las condiciones previstas en dicha disposición para la aplicación del régimen transitorio, es posible la deducción fiscal de la totalidad de la cuota de recuperación del coste del bien, si bien tan sólo en la parte correspondiente a la construcción, pues la parte de la cuota relativa al suelo no va a resultar deducible. De este modo, la parte que resulta deducible fiscalmente es la siguiente:

$$\text{Cuantía deducible (2002)} = 0,8 \times 19.231,40 = \mathbf{15.385,12 \text{ €}}$$

En consecuencia, deberá practicarse un ajuste negativo por importe de 12.185,12 €.

- **Nave industrial adquirida en 1997**

Se puede aplicar el régimen de bienes usados, en la medida en que en el momento de la adquisición la antigüedad de la nave industrial era superior a diez años. Así, lo dispone el artículo 1.4 del RIS, que señala que «a los efectos de este apartado no se considerarán como elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a diez años».

Al conocerse que el suelo representa el 20 por 100 del valor del elemento patrimonial, la base de amortización ascenderá a 160.000 €.

La amortización contable del período es de 6.000 € ($160.000 \times 0,05 \times 9/12$). Fiscalmente, se podría amortizar aplicando sobre el valor de adquisición el doble del coeficiente lineal, pues se cumplen todos los requisitos que establece el artículo 2.4 del RIS. En este sentido, dado que dicho coeficiente es el 3 por 100, la empresa podría amortizar hasta un 6 por 100 anual. No obstante, no es posible deducir más que la cantidad contabilizada, por lo que la empresa no podrá acelerar la amortización en la forma señalada. En consecuencia, no procederá la realización de ajuste alguno en este caso.

- **Furgoneta**

Cuando se adquirió el bien, en el año 2000, CONCESUR S.A. cumplía los requisitos para ser considerada empresa de reducida dimensión. En consecuencia, los beneficios fiscales que resultaron aplicables en el año en que se produjo la adquisición del bien se extenderán durante todo el período en el que el bien permanezca en la empresa. De este modo, el porcentaje máximo según tablas se corregirá como sigue: $0,16 \times 1,5 = 0,24$ (24 por 100).

En la medida en que el bien se amortiza atendiendo al método del coeficiente constante, si se parte de un coeficiente del 24 por 100 y teniendo en cuenta que el período de amortización es inferior a 5, ese coeficiente se multiplicará por 1,5 resultando un coeficiente constante del 36 por 100. No obstante, si la empresa elige como coeficiente máximo el 20 por 100, corresponde multiplicarlo por 2, obteniéndose un coeficiente constante del 40 por 100 que coincide con el que se está aplicando contablemente. En consecuencia, tampoco en este caso habría que realizar ajuste alguno.

- **Ordenador**

El porcentaje máximo según tablas es el 25 por 100, por lo que coincidiría la amortización contable y fiscal. No obstante, al ser CONCESUR S.A. empresa de reducida dimensión en el ejercicio en que tuvo lugar la adquisición, dicho coeficiente podrá incrementarse en un 50 por 100 (37,5 por 100), lo que no está supeditado a la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias, por lo que es posible una amortización superior fiscalmente.

La amortización contable en el año 2002, como se ha analizado anteriormente, asciende a 2.000 €.

Ahora bien, suponiendo que fiscalmente la empresa decide amortizar en 3 años –recorremos que el coeficiente máximo, al tratarse de empresa de reducida dimensión, es el 37,5 por 100–, la cantidad deducible se calculará del siguiente modo:

$$\text{Cuota por dígito} = \frac{100.000}{3 + 2 + 1} = 1.666,66 \text{ €}$$

En el año 2002, el dígito que corresponde es 1 y, en consecuencia, la amortización fiscalmente deducible será 1.666,66 € (1.666,66 × 1).

Por tanto, habrá que realizar un ajuste positivo por un importe de 333,34 €.

- **Camión de carga adquirido mediante contrato de arrendamiento financiero**

El gasto reflejado contablemente por la depreciación de este elemento, según los cálculos efectuados, es de 16.000 € (100.000 × 0,16).

Fiscalmente, se sigue el régimen establecido en el artículo 128 de la LIS, en virtud del cual es posible amortizar hasta el doble del coeficiente máximo según tablas, con el límite de la cuota satisfecha en el ejercicio. En la medida en que el coeficiente máximo es el 16 por 100, se podría amortizar hasta el doble, es decir, el 32 por 100. Por tanto, resultará deducible íntegramente la cuota satisfecha durante el ejercicio por la recuperación del coste del bien, que asciende a 20.711,37 €.

En consecuencia, se realizará un ajuste negativo por importe de 4.711,37 €.

- **Máquinas de reparación de chapa**

La máquina que se compró usada se amortiza atendiendo al valor originario de adquisición ya que permite la aceleración de la amortización. En la medida en que contablemente se está utilizando el mismo criterio para su amortización no será necesario practicar ajuste alguno.

En cuanto a la máquina nueva adquirida en el ejercicio 2002 mediante contrato de arrendamiento financiero se ha de tener en cuenta, en primer lugar, si es posible seguir en el caso planteado el régimen establecido en el artículo 128 de la LIS, pues en la medida en que la primera cuota asciende a 30.000 €, ya no van a resultar las cuotas anuales crecientes, como exige la normativa aplicable. Este problema se planteará siempre que se entregue un bien como parte del precio del elemento patrimonial que se adquiere a través de un contrato de arrendamiento financiero o cuando el arrendatario entregue cantidades dinerarias iniciales a cuenta de la cantidad total a financiar, pues en tales supuestos el importe en que se valore el bien entregado o el efectivo satisfecho suele constituir la primera cuota que se satisface a la compañía de *leasing* como recuperación del coste del bien. En estos casos, para evitar la exclusión del régimen del artículo 128 de la LIS, se suele establecer en los contratos de arrendamiento financiero que dicha cuota inicial se prorratee proporcionalmente entre cada una de las cuotas de que conste el contrato. Así ha sido admitido también por la DGT que, en la Consulta de 29 de julio de 1997, ha señalado que «en cuanto a las entregas iniciales a cuenta del total a financiar, o cuando se renueve un bien o equipo entregando el anterior usado a cuenta, en aquellos casos que no se quiera incumplir el requisito recogido en el artículo 128.4 de la Ley 43/1995, deberá distribuirse su importe entre las cuotas a satisfacer, de forma que se mantenga el carácter constante o creciente de la parte de recuperación del coste del bien en estos contratos de arrendamiento financiero. En estos casos, las citadas cantidades o el valor del bien entregado no habrán tenido la consideración de fiscalmente deducibles en el momento de su entrega».

Un segundo problema que se plantea es la determinación del valor amortizable. En concreto, en los casos de entrega de un bien como pago parcial, contablemente, el bien adquirido se habrá valorado por la suma de las cuotas pendientes de pago durante el período de duración del contrato más el valor neto contable del bien que se entrega. Así, en el supuesto que nos ocupa, las cuotas pendientes ascienden a 90.000 € (120.000,00 – 30.000,00), mientras que el valor residual de la máquina que se entrega es de 5.000 € (43.000,00 – 38.000,00). En consecuencia, dicho elemento se habrá valorado por 95.000 € y sobre ese valor se practicará la amortización contable. Sin embargo, fiscalmente, las cuotas del arrendamiento financiero van a referirse a 120.000 €, que es el valor de contado para la empresa de *leasing*.

El asunto se complica aún más, pues en atención al artículo 15 de la LIS, la empresa deberá integrar en la base imponible del período en el que se realice la permuta la diferencia entre el valor de mercado del elemento (30.000 €) y su valor neto contable (5.000 €), es decir, deberá realizar un ajuste positivo en el año 2002 por importe de 25.000 €. No obstante, la reversión de dicho ajuste, normalmente, se va a producir, a tenor de lo dispuesto en el artículo 18 de la LIS, mediante la aplicación a la referida cuantía del porcentaje de amortización anualmente empleado en dicho bien. Ahora bien, si se aplican regularmente los citados preceptos, en particular el artículo 18 de la LIS y, además, se deduce la cuota completa de *leasing*, la empresa estará deduciendo el gasto dos veces, pues a través de la cuota de *leasing* ya es posible la deducción íntegra del precio total de adquisición del bien para la empresa de *leasing*.

A estos efectos, cabrían dos soluciones:

- En primer lugar, se podría reducir la cantidad deducible de la cuota anual de *leasing* en función de la relación existente entre el valor contabilizado del elemento y el precio de adquisición del mismo para la empresa de *leasing*. En la medida en que 95.000 € representan el 79,16 por 100 del precio al contado del bien, tan sólo va a ser deducible ese mismo porcentaje de la cuota de recuperación del bien satisfecha en el ejercicio. Dicha cuota asciende en el caso planteado a 16.904,68 € que corresponde a la suma de la cuota realmente satisfecha más la parte proporcional que corresponde al ejercicio de la cuota inicial (13.904,68 + 3.000,00). En consecuencia, serían deducibles de la cuota de *leasing* tan sólo 13.381,74 €. Por su parte, en virtud del artículo 18 de la LIS sería posible deducir una cantidad adicional aplicando, a la citada diferencia de 25.000 €, el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos. Dado que no se va a utilizar ninguno de los métodos de amortización del artículo 11 de la LIS, pensamos que, en este caso, tendremos que ver la proporción que en el ejercicio se haya deducido del valor neto contable. En este sentido, como el valor neto contable asciende a 95.000 € y la cantidad deducible en el período asciende a 13.381,74 €, será posible deducir igualmente el 14,09 por 100 sobre la cantidad de 25.000 €, es decir, 3.522,50 €. En consecuencia, la cantidad deducible ascendería a 16.904,24 € (13.381,74 + 3.522,50).
- En segundo lugar, dada la complejidad del sistema anteriormente descrito, cabría plantear la no aplicación del artículo 18 de la LIS, permitiéndose la deducción de la cuota de *leasing* satisfecha en el ejercicio, lo que permitiría la deducción íntegra del valor al contado del bien para la empresa de *leasing*. Así, en el ejercicio la cuota deducible ascendería a 16.904,68 €. Este sistema permitiría una mayor simplicidad, aunque se adaptaría peor al tenor literal de la LIS.

A pesar de que, a efectos prácticos, ambas soluciones proporcionan resultados bastante similares para el ejercicio 2002, nos decantamos por la primera de ellas y, por tanto, teniendo en cuenta que contablemente se ha registrado un gasto, en concepto de amortización del inmovilizado inmaterial, por un importe de 9.500 €, se practicará un ajuste negativo por un total de 7.404,24 €.

• Vehículos cedidos a vendedores y clientes

Si los vehículos no están finalmente destinados a la venta, tras el período de uso por parte de los trabajadores y los clientes, se podrán considerar como elementos integrantes del inmovilizado material de la empresa y, en consecuencia, su amortización podrá ser objeto de deducción.

Contablemente, estos vehículos se están amortizando por el método de coeficiente constante, partiendo para ello del coeficiente máximo establecido en tablas oficialmente aprobadas. En la medida en que se trata de un método válido desde el punto de vista fiscal, gasto contable y deducción fiscal coincidirán y, por tanto, no será necesario realizar ajuste alguno.

• Vehículos de demostración

En relación con los vehículos de demostración resulta discutible la posibilidad de que dichos elementos resulten amortizables. En concreto, se plantea si dichos elementos pertenecen al inmovilizado de la empresa o a las existencias, en la medida en que finalmente dichos

vehículos van a ser objeto de venta. La DGT, en la Consulta de 21 de julio de 1998, se ha inclinado por esta última posición. Así, respecto de los vehículos de turismo propiedad de un concesionario destinados a la realización de pruebas, ensayos, demostraciones, prensa y cortesía, promociones de ventas, cuya permanencia en el patrimonio de la empresa oscila entre 10 y 13 meses, momento en que se procede a su venta para, con el precio obtenido, adquirir nuevos vehículos destinados a dichas funciones, ha señalado que «en definitiva, la clasificación entre inmovilizado y existencias vendrá determinada por la función que cumplan los elementos en relación con su participación en el respectivo proceso productivo y de comercialización de la empresa, de manera que un bien pertenecerá al grupo de existencias si está destinado a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa».

De acuerdo con lo anterior, en la medida en que la enajenación de los referidos vehículos constituye una práctica habitual en el sector, de tal manera que están destinados finalmente a la venta como una parte de la actividad de comercialización propia de las empresas concesionarias de automóviles, deberán considerarse como existencias y, en consecuencia, el gasto reflejado contablemente (55.000 €) en concepto de amortización no tiene carácter deducible, debiendo practicarse un ajuste positivo por importe de 55.000 €.

- **Derecho de superficie y nave industrial derivada del contrato de superficie**

La cantidad satisfecha por el contrato de superficie deberá ser prorrateada entre los diferentes ejercicios de duración del derecho, de tal forma que en el ejercicio 2002 CONCESUR S.A. podrá deducir la cantidad de 3.750 € ($150.000,00 \times 1/30 \times 9/12$). Dado que contablemente se sigue este mismo criterio, no será necesario practicar ningún tipo de ajuste.

En cuanto a la amortización de la nave construida sobre el solar, en la medida en que contablemente se sigue un sistema lineal debiendo quedar amortizada en cincuenta años, el porcentaje que se aplica es el 2 por 100 anual, el cual se encuentra entre los coeficientes máximo y mínimo fijados en tablas oficialmente aprobadas.

Se ha de tener presente que el coste de producción de la construcción asciende a 100.000 €, por lo que esta cantidad constituye la base de amortización. De acuerdo con dichos datos, el gasto por amortización del ejercicio 2002 asciende a 500 € ($100.000,00 \times 0,02 \times 3/12$), no siendo necesario realizar ajuste alguno. Por otra parte, se ha de tener en cuenta que el gasto por amortización es compatible con la dotación de un fondo de reversión, como veremos más adelante.

En otro orden de cosas, podemos señalar en este momento las consecuencias que se derivan del contrato de superficie para el titular del terreno, que deberá sumar al importe de la contraprestación dineraria recibida el valor actualizado de la nave industrial que recibirá al cabo de treinta años, imputando a los resultados la cuantía que se obtenga de dividir la suma anterior entre el número de ejercicios comprendidos en el período de tiempo que va a durar el contrato de superficie. En este sentido se pronuncia la DGT en la Consulta de 16 de septiembre de 1999, en la que señala que «la constitución del derecho de superficie produce un ingreso en el propietario del suelo por el importe de la contraprestación que se genera durante el período completo 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, valorada por el importe actualizado de la misma. En consecuencia, de acuerdo con el principio de correlación de ingresos y gastos que se deriva del criterio del devengo, el importe de la contraprestación deberá imputarse a la base imponible, según un criterio financiero, en los períodos impositivos que concluyan durante el plazo de tiempo de duración del derecho de superficie pactado entre las partes».

- **Locales adquiridos al ejercer el derecho de separación**

Estos locales, como consecuencia de diversas permutas, se han valorado contablemente por 6.900 €. Se sabe que el 15,38 por 100 corresponde al suelo, por lo que resulta amortizable tan sólo el 84,62 por 100.

El gasto por depreciación de estos elementos reflejado contablemente asciende a 29,19 € ($6.900,00 \times 0,8462 \times 0,02 \times 3/12$), importe que coincide con la cuantía fiscalmente deducible al haberse empleado el coeficiente máximo según tablas oficialmente aprobadas. Por tanto, no será necesario practicar ajuste alguno.

- **Gastos de primer establecimiento**

En relación con los gastos necesarios para el acondicionamiento del local alquilado, el ICAC en la Consulta publicada en el BOICAC núm. 13, de mayo de 1993, ha señalado que cuando dichos gastos se hayan producido con motivo del inicio de la actividad de la empresa o de una ampliación de su capacidad operativa y antes de que la empresa comience o reanude su actividad en el referido local, deberán registrarse como «gastos de primer establecimiento» e imputarse a resultados sistemáticamente en un plazo no superior a cinco años. Si no se producen las circunstancias señaladas, deben ser considerados como gastos del ejercicio.

Dicho criterio ha sido acogido reiteradamente por la DGT en numerosas consultas. Así, en la Consulta de 24 de abril de 1998, la DGT ha señalado que «la imputación de los gastos correspondientes a obras de acondicionamiento, ampliación y mejora de locales arrendados en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades está condicionado a la calificación contable de dichos gastos, siendo aquélla diferente según los casos, a saber: a) Con carácter general los gastos derivados de obras de acondicionamiento, ampliación y mejora de locales arrendados se considerarán como gastos del ejercicio en el que se realicen; b) Cuando dichos gastos sean necesarios para que la entidad consultante inicie su actividad productiva, bien al establecerse o bien con motivo de ampliaciones de capacidad y se hayan producido antes de que comience o reanude su actividad en los referidos locales, deberán registrarse como gastos de primer establecimiento y amortizarse sistemáticamente en un plazo no superior a cinco años; c) Caso de que tales obras supongan un aumento del valor del inmueble, dichos gastos se imputarán y contabilizarán de acuerdo con los criterios anteriormente mencionados, en la medida en que de los preceptos del Código Civil y de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, no se derivan consecuencias de naturaleza económica susceptibles de contabilizarse como un activo por parte del arrendatario; d) No obstante, si de las cláusulas contractuales se estableciera un derecho de indemnización a favor del arrendatario en caso de resolución del contrato, por un importe equivalente a los gastos efectuados pendientes de amortizar y dichos gastos contribuyen a un aumento eficiente del derecho de uso y de los ingresos del arrendatario, tal derecho podría

considerarse como un elemento patrimonial susceptible de valoración económica, que se amortizará durante el número de años de duración del contrato o en el período de vida útil de las obras y mejoras asociadas a dichos gastos, si éste fuera menor, de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre».

En consecuencia, se va a aceptar el criterio contable, por lo que no procederá realizar ningún ajuste, siendo deducible en el ejercicio 2002 la cantidad de 3.500 € ($30.000,00 \times 1/5 \times 7/12$).

- **Propiedad intelectual**

Los criterios de amortización empleados en el ámbito contable deben ser admitidos fiscalmente en la medida en que el activo al que se refiere dicho gasto es un elemento con fecha cierta de extinción, pues según ha determinado la DGT día cierto es aquel que necesariamente ha de venir, aun cuando se ignore cuándo. En estos casos, el valor de adquisición se imputará en la base imponible de la entidad consultante en función de la vida útil esperada de dicho activo.

Contablemente, se admite el cambio en la estimación de la vida útil de un activo, si se produjeran circunstancias no previstas en el momento en que se realizó dicha estimación.

A efectos fiscales, el RIS no ha previsto con carácter general la posibilidad de que se puedan producir cambios en la estimación de la vida útil. Tan sólo se ha previsto tal posibilidad en el artículo 1.7 del RIS en los casos en que se efectúe la renovación, ampliación o mejora del inmovilizado, pues en tales situaciones cuando dichas operaciones den lugar a un alargamiento de la vida útil estimada del activo, dicho alargamiento deberá tenerse en cuenta a los efectos de la amortización del elemento patrimonial. No obstante, consideramos que siempre que exista una causa que justifique suficientemente el cambio en la estimación en la vida útil el criterio empleado contablemente es aplicable fiscalmente.

En consecuencia, no procede ajuste alguno sobre el resultado contable.

- **Máquina copiadora adquirida gratuitamente**

Por un lado, en relación con el ingreso derivado de la adquisición gratuita de la fotocopiadora, se han de valorar por su valor normal de mercado los elementos patrimoniales adquiridos a título gratuito [artículo 15.2.a) de la LIS], de tal forma que a efectos fiscales se ha de computar un ingreso de 4.380 €. En la medida en que el ingreso reflejado en contabilidad asciende tan sólo a 456,25 €, se deberá realizar un ajuste positivo por importe de 3.923,75 €.

Por otro lado, en cuanto a la amortización correspondiente al ejercicio 2002 se ha de señalar que, aunque tanto contable como fiscalmente se ha calculado el gasto conforme a un sistema lineal, la vida útil contemplada a efectos contables es inferior a la que resulta de aplicar el coeficiente máximo según tablas para el elemento en cuestión, que es el 15 por 100 anual. El gasto deducible fiscalmente se calculará como sigue:

$$4.380 \times 0,15 \times 5/12 = 273,75 \text{ €}$$

Por tanto, en la medida en que la amortización contable es 456,25 €, habrá que realizar un ajuste positivo sobre el resultado contable por importe de 182,5 €.

*b) Provisiones de activo.***• Provisión para insolvencias de tráfico**

En relación con el crédito garantizado por hipoteca inmobiliaria no es posible, en principio, dotar provisión. Sin embargo, en el supuesto planteado se ha producido el envilecimiento de la garantía al existir un acreedor con un derecho preferente al de la empresa, por lo que si se cumplen el resto de las condiciones establecidas en el artículo 12.2 de la LIS la provisión resultará deducible.

Ahora bien, aun en este caso, la provisión dotada por el método individualizado por un importe de 210.000 € no va a ser íntegramente deducible, pues como señala la nueva redacción del artículo 12.2, a) de la LIS, dada por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, para que la provisión dotada contablemente sea deducible es necesario que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación. En consecuencia, en el supuesto planteado tan sólo resultará deducible en relación al gasto contabilizado por insolvencias la cuantía correspondiente a los meses de enero y abril, esto es, 32.450 €. Por tanto, procederá realizar un ajuste positivo por importe de 177.550 €.

Tampoco resulta deducible la provisión dotada por el método global, que asciende a 16.800 €, al no tratarse de una empresa de reducida dimensión.

En consecuencia, la provisión para insolvencias de tráfico dotada contablemente será objeto de corrección para la determinación de la base imponible, mediante un ajuste positivo, en la cuantía de 194.350 € (177.550 + 16.800).

• Provisión por depreciación del inmovilizado material

Resulta discutible la deducción fiscal de la provisión que se dotó con el objetivo de cubrir la pérdida de valor, de carácter reversible, de los vehículos de demostración. Ya hemos señalado que, fiscalmente, dichos vehículos no van a ser considerados como inmovilizado, sino que van a tener el tratamiento que corresponde a las existencias. En consecuencia, no es admisible la deducción fiscal de la dotación provisión por depreciación del inmovilizado material. No obstante, si tales elementos hubieran sido registrados entre las existencias, se habría admitido la deducción de dicha depreciación. Por tanto, se puede plantear la posibilidad de que se admita la deducción fiscal de la dotación a una provisión por depreciación de existencias cuando contablemente se ha registrado por error –pues la Administración considera que tales vehículos deben contabilizarse entre las existencias– como provisión por depreciación del inmovilizado. Si es así, no será preciso realizar ningún ajuste sobre el resultado contable.

• Provisión por depreciación de existencias

En relación con la provisión por depreciación que se dota por la pérdida de valor, de carácter reversible, de los vehículos usados, hemos de indicar que el gasto registrado será en principio deducible, siempre que su cuantía no se determine en atención a datos estadísticos de la empresa, sino por referencia a un valor de mercado cierto, lo cual resulta bastante sencillo en relación con los automóviles. En este sentido, en la Consulta de la DGT de 21 de octubre de 1999 se señala que «en el caso planteado 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».

c) *Provisiones para riesgos y gastos.*

• **Provisión para garantías.**

El artículo 13.1, g) de la LIS señala que serán deducibles «las dotaciones para la cobertura de garantías de reparación y revisión, hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos».

A tenor de lo establecido por el citado precepto, la provisión fiscalmente deducible ascenderá a:

$$256.570 \times (49.500/1.503.289,98) = \mathbf{8.466,81 \text{ €}}$$

Teniendo en cuenta que contablemente se ha dotado una provisión para otras operaciones de tráfico por importe de 32.000 € y que tan sólo resulta deducible la cuantía antes calculada (8.466,81 €), se deberá realizar un ajuste positivo por la diferencia entre esos dos importes, o sea, por 23.533,19 €.

• **Provisión por recompra de vehículos**

La empresa, habiendo estimado que al cierre del ejercicio es probable que haya incurrido en un pasivo como consecuencia del contrato de recompra firmado con COCHES DE ALQUILLER S.L., ha dotado una provisión para riesgos y gastos por una cuantía de 14.000 €.

Fiscalmente, la dotación a esta provisión no resultará deducible en la medida en que se trata de una deuda probable. En este sentido se manifiesta la DGT cuando, en la Consulta de 25 de abril de 2000, señala que «el artículo 13 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre de 1995) se refiere a las provisiones para riesgos y gastos. En su apartado primero establece la norma general de que no serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables. La norma de no deducibilidad de las provisiones para riesgos y gastos tiene excepciones, recogidas en el apartado segundo del artículo 13. Entre éstas no se encuentra ninguna entre las que pudiera encajar aquélla dirigida a recoger la diferencia entre el precio de recompra de un vehículo usado en función de la opción seguida por el comprador del mismo. En consecuencia, el importe de la diferente valoración del vehículo usado en función de la opción del comprador podrá ser recogido en la base imponible en el ejercicio en que se produzca tal elección».

En consecuencia, se deberá efectuar un ajuste positivo por importe de 14.000 €, que coincide con el gasto contabilizado en concepto de dotación a esa provisión para riesgos y gastos.

- **Provisión para responsabilidades**

Dado que contablemente aparece un ingreso como consecuencia de la desdotación de la provisión, será preciso corregirlo en el ámbito fiscal, mediante la realización de un ajuste negativo por importe de 12.000 €, lo que supone la reversión del ajuste positivo del mismo importe realizado en el ejercicio anterior.

- **Provisión para la recuperación del valor residual negativo**

La Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991, sobre valoración del inmovilizado material, establece en la Norma 7.^a 1, b) que procederá dotar una provisión para riesgos y gastos en aquellos casos que se estime que, aun existiendo valor residual de un inmovilizado material, éste será inferior a los costes en que se incurrirá en el momento de dejarlo fuera de servicio. La provisión se dotará por el importe correspondiente a la diferencia esperada entre el valor residual del inmovilizado y los costes que genere su puesta fuera de servicio o su venta.

Atendiendo a dicha norma, CONCESUR S.A. ha dotado una provisión que permitirá imputar a los resultados de los diferentes ejercicios de vida útil del activo en cuestión el importe que deberá realizar la empresa para deshacerse del citado elemento una vez finalizada su vida útil. En concreto, en el ejercicio 2002 ha computado un gasto por importe de 860 € ($8.600 \times 0,12 \times 10/12$). Entendemos que, cuando pueda acreditarse la realidad de tales gastos, la dotación a esa provisión resultará deducible pese a que su cuantía tan sólo sea una estimación. Ahora bien, parece difícil que se pueda proceder a dicha justificación en la medida en que pueden darse múltiples circunstancias que determinen finalmente que la empresa no incurra en dicho gasto.

En consecuencia, en la medida en que el artículo 13 de la LIS dispone que «serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables», procederá efectuar un ajuste positivo por el importe del gasto contabilizado, es decir, 860 €.

- **Fondo de reversión**

Existe una clara diferencia entre la vida útil de la construcción realizada y la duración del derecho de superficie, por tanto, no va a ser posible en el momento de la reversión del citado bien que éste haya quedado totalmente amortizado. Por ello, se dotará un fondo de reversión para reconstituir el valor económico del activo revertible que, en el caso planteado, determina la aparición de un gasto en el ejercicio 2002 por importe de 1.025 €.

Fiscalmente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 13.2, g) de la LIS, la cantidad deducible en el ejercicio 2002 se calculará como sigue:

1. Cálculo del fondo de reversión, que vendrá constituido por el valor neto contable del bien al final del período de duración del derecho de superficie. En la medida en que se va a amortizar el citado elemento durante 29 años y medio, el valor pendiente de amortizar será de 41.000 €. Esta cantidad constituirá el fondo de reversión, siempre que no existan a cargo del superficiario otros gastos al final del contrato, en cuyo caso incrementarían el citado fondo.

2. Cálculo del gasto deducible en el ejercicio 2002: $41.000 \times 1/30 \times 9/12 = 1.025 \text{ €}$.

Puesto que el gasto imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias coincide con la cuantía deducible fiscalmente por ese concepto no será necesario practicar ajuste alguno sobre el resultado a fin de obtener la base imponible del impuesto.

- **Provisión para impuestos**

Si la provisión para impuestos se relaciona, al menos parcialmente, con alguna partida tributaria que tenga la consideración de gasto fiscalmente deducible en la base imponible, como ocurre en el caso planteado que se refiere a pagos pendientes correspondientes al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, la dotación a la provisión también tendrá el carácter de partida deducible, pues tiene la consideración de provisión para responsabilidades debidamente justificada. En consecuencia, será deducible la dotación realizada contablemente, no practicándose ajuste alguno sobre el resultado contable.

- **Provisión para actuaciones medioambientales**

En la medida en que se trata de una responsabilidad cierta, pues el servicio ya ha sido prestado, el gasto va a ser deducible en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.2.a) de la LIS, aun cuando pueda desconocerse la cuantía exacta y/o su vencimiento. Por tanto, la dotación a esta provisión será deducible, no practicándose ajuste alguno sobre el resultado contable.

d) Aplicación de la presunción de retribución por cesión gratuita de vehículos.

El concesionario cede gratuitamente a sus clientes un vehículo mientras que su coche se encuentra en reparación o revisión. De ahí que en este caso quepa plantearse si, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 de la LIS, la empresa deberá computarse un ingreso igual al valor de esa cesión en el mercado. No obstante, dicho precepto admite prueba en contrario y la existencia de un contrato en el que se haga constar que el arrendamiento se relaciona con el servicio de reparación, así como la adecuada ponderación económica entre los servicios puede desvirtuar el efecto de la presunción. Así lo señala la DGT en la Consulta de 14 de octubre de 1997, en la que señala que «la suscripción de un contrato de arrendamiento en el que se hagan constar las condiciones en las que se presta el servicio en particular que está relacionado con el servicio de reparación prestado al cliente, se estima que, atendiendo a la existencia de una debida ponderación económica entre el servicio principal (reparación) y el servicio secundario (cesión de uso del vehículo), puede constituir prueba suficiente para desvirtuar el efecto de la presunción».

En consecuencia, no procede ajuste alguno por este concepto.

e) Aportaciones a contratos de seguros colectivos.

Una de las condiciones a que se refiere el artículo 13.3 de la LIS para que sea posible la deducción de las cantidades aportadas a seguros colectivos para el personal es que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras. Con este requisito, que no venía contemplado en el artículo 71 del Real Decreto 1307/1988, se trata de evitar que el tomador de un seguro se reserve el derecho a rescatar la póliza cuando lo considere más oportuno. En aquellos casos

en que el empresario mantenga la facultad de hacer volver a su patrimonio las cantidades aportadas, con independencia del mecanismo a través del cual pueda hacerlo, las primas satisfechas no serán deducibles. Por tanto, tal y como sucede en el caso planteado, no se entenderá cumplido el mencionado requisito cuando la empresa mantenga el derecho de rescate ¹¹. Además, hay que tener en cuenta que el mantenimiento por parte del tomador del contrato de seguro del derecho de rescate impide la imputación fiscal al asegurado de las primas satisfechas, por lo que, en cualquier caso, no es posible la deducción de tales cantidades en el impuesto personal del pagador. En consecuencia, deberá realizarse un ajuste positivo por el gasto reflejado contablemente en el ejercicio, que importa 63.000 €.

Ahora bien, en tal caso tan sólo existe un problema de imputación temporal, puesto que el artículo 19.5 de la LIS establece que las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los Planes de Pensiones que no hubieren resultado deducibles en el período en el que se realice la aportación, se imputarán en el período impositivo en el que se abonen las prestaciones. Así, en el ejercicio en el que se produzca alguna de las contingencias protegidas, resultarán deducibles las primas aportadas en su momento.

En el supuesto planteado, en el período impositivo de 2002 resultará deducible la cantidad de 10.000 € dando lugar a un ajuste negativo por dicho importe ¹².

¹¹ Tras la modificación de la disposición adicional 1.ª de la Ley 8/1987, operada por la disposición adicional 11.ª.19 de la Ley 30/1995, no se admite que el tomador mantenga el derecho de rescate de manera incondicional pues se establece que, para que el contrato de seguro pueda cubrir los compromisos por pensiones asumidos por la empresa, es necesario que los derechos de rescate y reducción del tomador sólo puedan ejercerse para mantener en la póliza la adecuada cobertura de sus compromisos por pensiones. Si el tomador mantiene dichos derechos a otros efectos, el contrato de seguro colectivo no podrá considerarse incluido dentro de los sistemas de previsión social, por lo que, a efectos laborales, no se entenderá que el empresario ha cubierto de manera adecuada los compromisos por pensiones que ha asumido, lo que constituye una infracción en dicho ámbito, y a efectos tributarios, las cantidades satisfechas al mismo no serán deducibles.

¹² El importe del ajuste negativo podría haber sido diferente en el caso de que la empresa no hubiese contabilizado el seguro colectivo como una inversión financiera y no reconociese los compromisos contraídos con los trabajadores mediante una provisión para riesgos y gastos. Considerando tal hipótesis, el reflejo contable de las operaciones descritas habría sido el siguiente:

1. Por las aportaciones al seguro colectivo:

63.000,00	Primas de seguro colectivo (6255)	a	Tesorería (57)	63.000,00
		x		

2. Por el cobro por parte de la empresa de las cantidades recuperadas del seguro:

505,80	Hac. Pbca., retenciones (4730)			
11.054,20	Tesorería (57)	a	Personal, acreedor por compromisos de pensiones (4660)	8.750,00
		a	Otros ingresos financieros (7690)	2.810,00
		x		

3. Por el pago al trabajador:

8.750,00	Personal, acreedor por compromisos de pensiones (4660)			
1.250,00	Indemnizaciones (6410)	a	Tesorería (57)	10.000,00
		x		

De haber optado la empresa por esta última forma de contabilización, el ajuste negativo a practicar sobre el resultado contable importaría 8.750 €. El resto de la cantidad que recibe el trabajador (1.250 €) está reflejado como gasto del ejercicio y, siendo deducible, no precisa de ajuste alguno.

f) Creación de sociedad y ejercicio del derecho de separación.

Durante el ejercicio se han producido dos permutas, a las cuales resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 15 y 18 de la LIS. Mientras que contablemente el bien que se obtiene en la permuta se valorará por el valor neto contable del bien que se entrega, fiscalmente se deberá realizar un ajuste positivo por la diferencia entre dicho valor y el valor de mercado del elemento recibido [artículo 15.2.e) de la LIS].

Por tanto, en la primera permuta se practicará un ajuste positivo por importe de 113.100 € (120.000 – 6.900). Además, en virtud del artículo 15.11 de la LIS, procederá efectuar un ajuste negativo en concepto de corrección monetaria, que según la información facilitada, asciende a 12.451,28 €.

Ahora bien, dado que dicho elemento se transmite en el propio ejercicio, de acuerdo con el artículo 18 de la LIS, en dicho momento deberá practicarse un ajuste negativo por importe de 113.100 €.

De igual modo, la segunda permuta también dará lugar a un ajuste positivo por la diferencia entre el valor neto contable del bien entregado y el valor de mercado del bien recibido. En concreto, el ajuste será de 123.100 € (130.000 – 6.900).

La cantidad de 123.100 € irá revirtiendo mediante la realización de ajustes negativos de conformidad con el artículo 18 de la LIS. No obstante, en la medida en que los locales de comercio no son por entero amortizables, será necesario determinar qué parte corresponde al suelo y qué parte a la construcción. En concreto, el porcentaje que representa el suelo es el 15,38 por 100 [(20.000/130.000) × 100] y, por ello, la cantidad de 18.932,78 € (123.100 × 0,1538) dará lugar a un ajuste negativo en el período en el que se produzca la baja de los locales adquiridos en la contabilidad, según la letra b) del artículo 18 de la LIS. El resto, o sea, 104.167,22 €, se llevará a la base imponible de conformidad con la amortización del bien, según dispone la letra c) del citado artículo.

En definitiva, el ajuste negativo correspondiente al año 2002 será el siguiente:

$$104.167,22 \times 0,02 \times 3/12 = \mathbf{520,83 \text{ €}}$$

Por otra parte, es necesario analizar si procede o no la deducción por reinversión, en relación con las dos operaciones de permuta a que nos hemos referido anteriormente. Aunque la Ley no se refiere a la aplicabilidad de dicha deducción a este tipo de negocio jurídico, ya se reconoció por la Administración la posibilidad de aplicar la regla del diferimiento por reinversión en estos casos, al identificarse en la permuta una modalidad de transmisión onerosa de elementos patrimoniales ¹³.

En este sentido, la primera permuta puede permitir que se aplique la deducción por reinversión, siempre que las acciones adquiridas otorguen una participación superior al 5 por 100 del capital social de la entidad que se crea, lo que sucede en el supuesto planteado. No obstante, al transmitirse antes del final de año, se incumple el requisito del mantenimiento de la inversión, si bien el

¹³ Así lo ha admitido la Consulta de la AEAT de 18 de marzo de 1999, en la que ha expuesto que «debe entenderse como transmisión cualquier negocio jurídico por el cual se transfiere la propiedad de un elemento, por lo que las operaciones de permuta, canje o aportaciones no dinerarias, entre otras, podrán acogerse al régimen de reinversión de beneficios extraordinarios entendiéndose cumplido el requisito de la reinversión en la medida en que por esas operaciones se adquiera un elemento que cumpla las condiciones exigidas a la materialización de la reinversión».

apartado 6 del artículo 36.ter determina que la transmisión antes del plazo de tres años, en caso de bien mueble, o de cinco, en caso de bien inmueble, no dará lugar a la pérdida de la deducción si el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor, es objeto de nueva reinversión. Así ha sucedido en el presente caso, pues la nueva reinversión se ha materializado en la adquisición en dos locales comerciales.

La base de la deducción es el importe de la renta obtenida en la transmisión que se haya integrado en la base imponible, es decir, la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor contable de los aportados, menos el importe de la corrección monetaria, esto es, 100.648,72 € [(120.000 – 6.900) – 12.451,28]. En consecuencia, CONCESUR podrá deducir una cantidad de 17.110,28 € (100.648,72 × 17%).

En relación con la segunda permuta, la renta adicional que se pone de manifiesto en la misma no puede acogerse al citado beneficio en la medida en que los elementos transmitidos son acciones y para que tal deducción sea aplicable en tales casos es necesario que se hubieren poseído con, al menos, un año de antelación. Por ello, en este caso sería recomendable que el sujeto hubiera esperado a que se cumpla un año para ejercer el derecho de separación.

g) Venta de la nave industrial.

El resultado obtenido como consecuencia de la venta se obtiene de la diferencia entre el precio de venta y el valor neto contable del elemento vendido. En el supuesto planteado, ese resultado asciende a:

$$\text{Precio de venta} - \text{Valor neto contable} = 340.000 - (200.000 - 44.666,66) = \mathbf{184.666,66 \text{ €}}$$

Ahora bien, el artículo 15.11 de la LIS permite la corrección del incremento patrimonial como consecuencia de la inflación. Para ello se determinará la diferencia entre el valor neto contable actualizado y el valor neto contable.

1. Actualización del precio de adquisición: $200.000 \times 1,0597 = 211.940 \text{ €}$
2. Actualización de las dotaciones a la amortización contabilizadas: 46.112,66 €

PERÍODO	DOTACIÓN CONTABILIZADA	ACTUALIZACIÓN
1997	$160.000 \times 0,05 \times 10/12 = 6.666,66$	$6.666,66 \times 1,0597 = 7.064,66$
1998	$160.000 \times 0,05 = 8.000,00$	$8.000 \times 1,0461 = 8.368,80$
1999	$160.000 \times 0,05 = 8.000,00$	$8.000 \times 1,0388 = 8.310,40$
2000	$160.000 \times 0,05 = 8.000,00$	$8.000 \times 1,0337 = 8.269,60$
2001	$160.000 \times 0,05 = 8.000,00$	$8.000 \times 1,0124 = 8.099,20$
2002	$160.000 \times 0,05 \times 9/12 = 6.000,00$	$6.000 \times 1 = 6.000,00$
TOTAL	44.666,66	46.112,66

3. Valor neto contable actualizado: $211.940 - 46.112,66 = 165.827,34 \text{ €}$
4. Diferencia entre el valor actualizado y el valor neto contable: $165.827,34 - 155.333,34 = 10.494 \text{ €}$

En la medida en que el coeficiente a que se refiere el artículo 15.11 de la LIS es superior a 0,4 la totalidad de la cuantía calculada representará un ajuste negativo. En consecuencia, del resultado extraordinario de 184.666,66 €, tan sólo va a tributar por 174.172,66 €.

h) Reducción de capital mediante condonación de dividendos pasivos.

Se trata de una operación irrelevante. Así lo confirma la AEAT en la Consulta de 24 de marzo de 1997, en la que señala que la reducción de capital de una sociedad mediante la condonación de dividendos pasivos «no tiene ninguna incidencia, ni en la base imponible de la sociedad, ni en la de los socios. Para la sociedad, no se establece para esta operación excepción al resultado contable para determinar su base imponible. Para los socios, se establece expresamente que la reducción de capital cuya finalidad sea diferente a la devolución de aportaciones no determina para ellos rentas, positivas o negativas, integrables en la base imponible».

i) Honorarios satisfechos a personas vinculadas.

En virtud del artículo 42.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas «en el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, anteriormente citada, cuando impliquen un aumento de sus ingresos. En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades».

Por tanto, las consecuencias de la citada operación para las personas o entidades que forman parte de la misma son las siguientes:

1. El Sr. Vela deberá incluir un ingreso de 9.000 €.
2. La sociedad deberá hacer un ajuste negativo por importe de 7.650 €.

j) Prestación de servicios a título gratuito.

En primer lugar, se ha de determinar si como consecuencia de la prestación gratuita de servicios se genera un ingreso. El artículo 5 de la LIS establece que «las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas por su valor normal de mercado, salvo prueba en contrario». No obstante, no se puede aplicar una presunción similar para el caso de prestación gratuita de servicios que, en consecuencia, no dan lugar a un ingreso por su valoración en el mercado.

Otra cuestión distinta es que los gastos en que haya incurrido la empresa para realizar tales servicios sean deducibles. En principio, al tratarse de una liberalidad el gasto no es deducible. Ahora bien, en la medida en que la prestación de servicios gratuita se realiza a una entidad a la que resulta de aplicación el régimen fiscal especial contemplado en el Título II de la Ley 30/1994, de 24 de diciembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, podemos plantearnos la posibilidad de la aplicación de la deducción por donativos. Sin embargo, la prestación de servicios a título gratuito no está expresamente contemplada en la Ley 30/1994 entre los supuestos que permiten la deducción, que sólo se refiere a las donaciones puras y simples de bienes. En consecuencia, las donaciones que tengan por objeto la prestación de servicios

a título gratuito no dan derecho a deducción alguna. Así se ha reconocido en la Consulta de la DGT de 6 de octubre de 1999 (*Normacef*). Por tanto, será preciso realizar un ajuste positivo sobre el resultado contable por importe de 3.955 €. No obstante, la reclasificación contable que se ha realizado en este ejercicio para hacer aparecer una cuenta de servicios prestados a título gratuito no sería una práctica habitual, precisamente para permitir la deducción del gasto fiscalmente, pues al mantenerse en su cuenta de gasto por naturaleza (sueldos y salarios, seguridad social y repuestos) la Administración difícilmente podría probar la existencia de una liberalidad, mientras que si se realiza dicha reclasificación se está reconociendo el carácter no deducible de dicho gasto.

k) IVA no deducible de ejercicios anteriores.

Los impuestos indirectos que gravan la adquisición de los elementos patrimoniales de inmovilizado y que no son recuperables directamente de la Hacienda Pública, forman parte del precio de adquisición y, en consecuencia, de la base de amortización. Así ocurre con el IVA soportado no deducible. Por tanto, si en el momento de la adquisición del elemento patrimonial se conoce la concesión de la subvención y ésta tiene carácter no reintegrable, la base de amortización incluirá la parte correspondiente al IVA no deducible. No obstante, si como en el caso planteado la subvención se concede en un ejercicio posterior dicho criterio ya no resulta aplicable, pues la base de amortización no va a sufrir modificación con ocasión de tal circunstancia, de tal modo que la determinación de dicha base se producirá en el momento de la adquisición, manteniéndose fija durante toda la vida del elemento patrimonial, con independencia de las posibles regularizaciones del IVA deducible en los años siguientes.

En relación con el tratamiento contable de la cuota devengada en IVA que originariamente es deducible pero posteriormente, como consecuencia de la percepción de una subvención deviene en no deducible, mantiene el ICAC ¹⁴ que «cuando una parte del importe del IVA, previamente deducido de acuerdo con la normativa tributaria al efecto (lo que exige que el destino previsible del bien que produce el devengo cumpla las circunstancias exigidas por dicha normativa), posteriormente deviene en no deducible como consecuencia, en el caso objeto de consulta de la percepción efectiva de una subvención, deberá registrarse como un ajuste de la imposición indirecta, para lo que se podrá emplear la cuenta de gastos 634. "Ajustes negativos en la imposición indirecta", sin afectar a la valoración del elemento».

El problema que se plantea en este caso es que la consideración íntegramente como gasto del ejercicio 2002 de la cuota de IVA no deducible por la obtención de la subvención supone una aceleración de la amortización de dicho elemento, pues si inicialmente se hubiera sumado a la base de amortización, se hubiera llevado a resultados de conformidad con el porcentaje de amortización aplicable a dicho elemento. En consecuencia, el problema fundamental es determinar si el tratamiento contable descrito anteriormente se adecua a los principios contables de devengo y correlación de ingresos y gastos, pues dichos principios son de aplicación a efectos fiscales, en los términos en que se regula en la legislación fiscal.

Resulta útil la opinión que a estos efectos ha vertido la Administración. En concreto, aunque no se ha referido a un supuesto idéntico al que estamos tratando, sí que se refiere a un caso que guarda identidad de razón con él y que, en consecuencia, nos permite aplicar la misma conclusión. En este

¹⁴ Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 41, de marzo de 2000.

sentido, en relación con los ajustes negativos o positivos resultantes de la aplicación de la regla de la prorata y de la regularización correspondiente de los bienes de inversión, la DGT ha admitido el criterio contable según el cual tales ajustes no alteran la valoración del precio de adquisición del bien de inversión, si bien tendrán la consideración de gasto o ingreso, respectivamente, tanto en la cuenta de pérdidas y ganancias como en la base imponible del impuesto (Consulta de 10 de junio de 1999).

Un criterio opuesto, sin embargo, ha mantenido dicho Centro Directivo en la Consulta de 31 de enero de 1997, en la que se plantea un caso similar, relativo a la aplicación de un porcentaje de prorata menor que el utilizado por el sujeto pasivo, aunque puesto de manifiesto en un procedimiento de inspección, al señalar que «siendo el gasto correspondiente a 1995, si se realiza la contabilización en 1996, deberá considerarse para determinar la base imponible correspondiente al período impositivo del año 1996 salvo que de hacerlo así se produjera una menor o diferida tributación para el conjunto de los años, en comparación con la que resultaría de integrarse el gasto en el período impositivo de 1995. Si el IVA no deducible corresponde a una inversión de activo amortizable, la respuesta a la cuestión debe ser idéntica a la anterior, pero considerando que el gasto correspondiente al año 1995 no contabilizado es la parte del importe del IVA no deducible que debió dotarse como amortización».

La cuestión se centra, pues, en si en estos casos es preciso realizar un ajuste sobre el resultado contable al objeto de adecuar la imputación contable a la amortización de los bienes a los que se refiere la subvención. A favor de no realizar el ajuste, tenemos que decir que no hay ninguna norma que obligue expresamente a realizarlo y, como sabemos, la Ley 43/1995 sólo admite los ajustes que expresamente se establecen en la misma. Además, el caso planteado está muy próximo al supuesto resuelto por la DGT, en el que se admite el criterio contable. Aunque en nuestro caso, la regularización se produce de una sola vez, no por ello creemos que deba cambiar el criterio.

Es cierto que si se considera que es un principio contrario al devengo, según el artículo 19 de la LIS, el criterio contable no va a ser aplicable fiscalmente. Sin embargo, no se puede afirmar con claridad que la regulación contable esté en contra del principio del devengo. El hecho de que en este caso se tenga en cuenta la efectiva percepción de la subvención no significa que estemos atendiendo al criterio de caja, pues la no deducibilidad del IVA soportado deriva en realidad de la normativa reguladora de dicho impuesto, que así lo establece, por lo que no se puede decir que sea contrario al devengo, sino que se viene obligado a ello como consecuencia de una determinación normativa. En realidad, simplemente se trata de corregir una situación sobrevenida que se produce por un hecho posterior, como es la concesión y cobro de la subvención posteriormente a la adquisición del elemento patrimonial.

Se hace primar de este modo, sobre cualquier otro principio contable, el del precio de adquisición, de tal forma que en la medida en que dicho impuesto indirecto que ha gravado la adquisición del inmovilizado se presenta como no recuperable directamente de la Hacienda Pública, una vez que ha tenido lugar la puesta en condiciones de funcionamiento del elemento, no formará parte del precio de adquisición del mismo.

Podemos afirmar, pues, que existe una primacía del principio del precio de adquisición sobre cualquier otro, prevaleciendo sobre el principio de correlación de ingresos y gastos pues, en aplicación de este último, esa cuota de IVA soportado que pierde el carácter de deducible debería recono-

cerse en la cuenta de pérdidas y ganancias en atención a los ingresos esperados de dicho inmovilizado. No obstante, no podemos afirmar que tal conclusión resulte contraria al principio de devengo. Por ello, creemos que el gasto computado contablemente correspondiente al ajuste negativo en la imposición indirecta va a resultar deducible fiscalmente en el período en el que se realiza, sin que el mismo se deba imputar temporalmente en función de la amortización del elemento, al no vulnerar el principio de devengo establecido en el artículo 19 de la LIS. Además, el hecho de que en parte dicho gasto corresponda a un ejercicio anterior, no es obstáculo para que pueda practicarse la deducción del mismo, pues resulta de aplicación el artículo 19.3 de la LIS.

l) Recuperación de valor de un inmovilizado transmitido con pérdidas.

El artículo 19.6 de la LIS señala que «la recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha recuperación, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con la misma. La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado que hubieren sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron».

En estos casos, aunque el elemento haya recuperado el valor, bien en el momento de su adquisición, bien posteriormente, no hay contablemente ningún ingreso asociado a dicha recuperación de valor, en la medida en que no existe una corrección previa (gasto por provisión) relacionada con dicho activo. No obstante, en virtud del artículo 19.6 de la LIS, CONCESUR se debe computar un ingreso en el ejercicio 2002, mediante la realización de un ajuste positivo, que vendrá dado por la cuantía de la pérdida que se recupera. En efecto, el ajuste no es el importe total de la pérdida computada en el período impositivo 2001, sino tan sólo el importe de la misma que es objeto de recuperación en el ejercicio 2002, salvo que la Inspección posteriormente, mediante una comprobación de valores, pueda probar que la recuperación del valor es mayor que la señalada por el contribuyente o que así se desprende del valor de mercado del bien, siempre que exista un mercado cierto. Mientras tanto, el ajuste se calcularía del siguiente modo:

- Pérdida computada en el ejercicio 2001 = $118.500 - 96.200 = 22.300 \text{ €}$
- Recuperación de valor en el ejercicio 2002 = $115.400 - 96.200 = 19.200 \text{ €}$

Por tanto, el ajuste positivo que se deberá realizar asciende a 19.200 € .

m) Mantenimiento de un equipo de baloncesto como medio de propaganda.

En este caso no es preciso realizar ajuste alguno, en la medida en que se considera un gasto de publicidad, realizado para promocionar la venta de los bienes que la entidad desarrolla como actividad principal.

n) Obtención de dividendos.

La obtención del dividendo en especie no da lugar a ajuste en la medida en que las mercancías obtenidas se han registrado contablemente por el valor de mercado.

o) Participaciones en Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario.

En la medida en que la LIS no establece norma alguna al respecto de las participaciones en Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario, no será necesario practicar ajuste alguno sobre el resultado contable.

2.2. Bases impositivas negativas de ejercicios anteriores.

De acuerdo con la información facilitada, CONCESUR S.A. obtuvo en el ejercicio económico 1990 una base imponible negativa de 100.000 €. A 31 de diciembre de 2001, restaba por compensar base imponible negativa por un total de 4.200 €.

Si atendemos al tenor literal del artículo 23 de la LIS, según el cual las bases impositivas negativas podrán ser compensadas en los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos, la base imponible generada en 1990 podrá ser objeto de compensación en el ejercicio 2002. Sin embargo, dicha compensación no va a ser posible, en la medida en que hay que tener en cuenta que cuando la Ley 43/1995 establece un nuevo plazo para la compensación de dichas bases (en concreto, de siete años en la redacción original), las generadas en 1990 ya estaban extinguidas cuando entra en vigor dicha norma, pues en la Ley de 1978 el plazo que se establecía para poder realizar dicha compensación era de cinco años. En consecuencia, el plazo para la compensación del crédito por la base imponible negativa del ejercicio 1990 expiró en 1995.

En este sentido se ha pronunciado la Administración. Así, en la Consulta de la AEAT de 2 de abril de 1996, en relación con las pérdidas de 1990, ha señalado que no puede compensarse el saldo vivo que quede pendiente el primer día del ejercicio 96, pues «el derecho a compensación se ha extinguido y, en consecuencia, no podrá ampliarse la compensación a los ejercicios 96 y 97». El mismo criterio se ha expresado en la Consulta de la DGT de 23 de diciembre de 1996, según la cual «el último ejercicio en el que pudo compensarse la base imponible negativa correspondiente al ejercicio 1990 debe calcularse de acuerdo con lo que disponía el artículo 18 de la Ley 61/1978 antes mencionado, con independencia del plazo establecido para la declaración del impuesto correspondiente a dicho ejercicio. En el caso planteado, el último ejercicio en el que pudo compensarse la base imponible negativa del período 1990 fue el correspondiente al ejercicio 1995, por lo que a 1 de enero de 1996 la entidad consultante no tenía base imponible negativa pendiente de compensación, ya que su plazo de compensación habrá vencido, de acuerdo con la normativa citada, en el ejercicio 1995, no siendo, por lo tanto, aplicable a la referida base imponible negativa la DT 12.^a LIS». También ha mantenido el mismo criterio la Consulta de la DGT de 27 de diciembre de 1996, donde señala que «para períodos impositivos coincidentes con el año natural, dicha DT [DT 12.^a LIS] solamente afectará a aquellas bases impositivas negativas cuyo derecho a compensación estuviese vigente al 1 de enero de 1996 determinado de acuerdo con la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, esto es, las bases impositivas negativas obtenidas en el ejercicio 1991 y posteriores por cuanto éstas son las que pueden estar pendientes de compensación a la mencionada fecha en la medida de compensación establecida en el artículo 18 de la derogada Ley 61/1978 era de cinco años a contar desde la conclusión del ejercicio en el que se generaron» (dichas consultas están publicadas en *Normacef*).

2.3. Pagos fraccionados.

El artículo 38 de la LIS establece que en los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, los sujetos pasivos deberán realizar un pago fraccionado. Dicho pago anticipado se puede calcular según dos sistemas distintos. Según los datos que se han facilitado en el supuesto, tan sólo se pueden determinar aplicando un porcentaje (18 por 100) a la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese 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.

Así, de acuerdo con la información facilitada, los pagos fraccionados correspondientes a octubre y diciembre han ascendido a:

Base de cálculo	$610.000 - 98.000 = 512.000$
Importe de los pagos fraccionados	$512.000 \times 0,18 = \mathbf{92.160}$

Por lo tanto, el total de pagos realizados durante el ejercicio 2002 será:

CONCEPTO	IMPORTE
Pago 1P/2002	32.000 €
Pago 2P/2002	92.160 €
Pago 3P/2002	92.160 €
TOTAL	216.320 €

2.4. Deducciones.

a) Deducción por doble imposición.

- **Permuta de las acciones de la sociedad de nueva creación.**

Precio de venta: 130.000 €

Precio de adquisición: 120.000 €

Importe de la deducción: $10.000 \times 0,35 \times 0,5 = \mathbf{1.750 €}$

- **Dividendos recibidos de AUTORRECAMBIOS NORTE S.A.**

CONCESUR S.A. ha percibido 20.000 € como dividendos. Aunque posee más del 5 por 100 del capital de esa sociedad, las acciones son propiedad de CONCESUR S.A. desde hace siete meses. Por tanto, la deducción tan sólo ascenderá al 50 por 100:

Importe de la deducción: $20.000 \times 0,35 \times 0,5 = \mathbf{3.500 €}$

b) Deducción por gastos de formación profesional.

Los gastos realizados en el ejercicio ascienden a 12.000 €. Por su parte se conoce que, por este mismo concepto, se incurrió en los períodos impositivos de 2001 y 2000 en una cuantía de 4.000 y 1.500 €, respectivamente. Por tanto, la media de los gastos realizados en los dos años anteriores asciende a 2.750 € $[(4.000 + 1.500)/2]$.

En consecuencia, la deducción se calculará del siguiente modo:

$2.750 \times 0,05 =$	137,50
$9.250 \times 0,10 =$	925,00
TOTAL	1.062,50

c) Deducción por reinversión.

CONCESUR S.A. tiene derecho a deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios como consecuencia de las siguientes operaciones efectuadas en el período impositivo de 2002:

- **Permuta del almacén adquirido en 1967 por las participaciones en la sociedad de nueva creación**

Aunque el artículo 36.ter de la LIS no contempla la aplicabilidad de la deducción por reinversión en las operaciones de permuta, sí se reconoció por la Administración la posibilidad de aplicar la regla del diferimiento por reinversión en este tipo de negocio jurídico, al considerarse la permuta como una modalidad de transmisión onerosa de elementos patrimoniales.

En este sentido, la permuta del almacén adquirido en 1967 por las participaciones de la sociedad de nueva creación puede permitir que se aplique la deducción por reinversión, siempre que las acciones adquiridas otorguen una participación superior al 5 por 100 del capital social de la entidad que se crea, lo que sucede en el supuesto planteado. No obstante, al transmitirse antes del final de año, se incumple el requisito del mantenimiento de la inversión, si bien el apartado 6 del artículo 36.ter determina que la transmisión antes del plazo de tres años, en caso de bien mueble, o de cinco, en caso de bien inmueble, no dará lugar a la pérdida de la deducción si el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor, es objeto de nueva reinversión. Así ha sucedido en el presente caso, pues la nueva reinversión se ha materializado en la adquisición en dos locales comerciales.

La base de la deducción es el importe de la renta obtenida en la transmisión que se haya integrado en la base imponible, es decir, la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos (120.000 €) y el valor contable de los aportados (6.900 €), menos el importe de la corrección monetaria (12.451,28). En consecuencia, CONCESUR podrá deducir una cantidad de 17.110,28 € $(100.648,72 \times 0,17)$.

- **Venta de la nave industrial**

Además de la permuta del almacén por las acciones de la sociedad de nueva creación, CONCESUR S.A. ha llevado a cabo otra operación de inmovilizado que ha dado lugar a la aparición de beneficios extraordinarios. Nos estamos refiriendo a la venta de la nave industrial que tuvo lugar en octubre de 2002.

Así, a tenor de los cálculos efectuados con anterioridad, en la operación de venta de la nave industrial se han puesto de manifiesto los siguientes valores:

OPERACIÓN	FECHA	PRECIO DE TRANSMISIÓN	BASE DE LA DEDUCCIÓN (RENTA INTEGRADA EN BI)
Venta de la nave industrial	1-10-02	340.000	184.666,66 – 10.494 = 174.172,66

Esa operación, como se ha puesto de manifiesto, ha producido resultados positivos de carácter extraordinario. Ahora bien, a fin de determinar si procede, o no, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, dado que el apartado 4, letra a) del artículo 36.ter determina por un lado que «la reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores...» y, por otro, que «la reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice», se deberá analizar si CONCESUR S.A. ha reinvertido la totalidad, o parte, de dichos beneficios extraordinarios. En este sentido, la empresa ha adquirido los siguientes elementos patrimoniales:

ELEMENTO ADQUIRIDO	FECHA	PRECIO DE ADQUISICIÓN
Máquina reparadora de chapa	01-03-02	120.000
Derecho de superficie sobre solar	01-04-02	150.000
Vehículos para cesión a clientes	01-07-02	90.000
Máquina copiadora	01-08-02	4.380
Locales de negocio	01-10-02	130.000
Nave construida con medios propios	01-10-02	100.000
TOTAL		594.380

Pese a que en el ejercicio 2001 tuvo lugar la adquisición de la propiedad intelectual, ésta se produjo el 1 de abril de 2001, lo que significa que media más de un año en relación con la fecha a disposición del elemento patrimonial transmitido.

Por otra parte, el 1 de octubre de 2001 fueron adquiridos cinco vehículos de demostración y otros cinco el 1 de julio de 2002. Estos elementos patrimoniales no pueden ser considerados para la aplicación de la deducción por reinversión en la medida en que, a efectos fiscales, se encuentran entre las existencias, aun cuando contablemente la empresa los incluya entre los inmovilizados materiales.

En definitiva, dado que se reinvierte a lo largo del ejercicio 2002 una cuantía superior al importe obtenido en la transmisión de la nave industrial (340.000), CONCESUR S.A. podrá considerar como base de la deducción por reinversión la totalidad de la renta integrada en la base imponible correspondiente a dicha transmisión:

$$174.172,66 \times 0,17 = \mathbf{29.609,35 \text{ €}}$$

En el caso en que en el período impositivo siguiente se produjese alguna transmisión onerosa de los elementos patrimoniales de la empresa, el importe reinvertido en el período impositivo de 2002 que ha excedido de la transmisión de la nave industrial (594.380 – 340.000) se tendrá en cuenta a efectos de aplicar la deducción por reinversión que pueda corresponder a las transmisiones realizadas en dicho período impositivo.

En resumen, la deducción de la cuota íntegra por reinversión de beneficios extraordinarios correspondiente al período impositivo de 2002 ascenderá a:

OPERACIÓN	IMPORTE DE LA DEDUCCIÓN
Permuta del almacén adquirido en 1967 ...	17.110,28
Venta de la nave industrial	29.609,35
TOTAL	46.719,63

2.5. 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)
Amortización local comercial		12.185,12	T
Amortización ordenador	333,34		T
Amortización camión		4.711,37	T
Amortización máquina reparación de chapa		7.404,24	T
Amortización de vehículos de demostración	55.000,00		P
Adquisición gratuita de máquina fotocopidora	3.923,75		T
Amortización de la máquina fotocopidora	182,50		T
Provisión para insolvencias	194.350,00		T
Provisión para garantías	23.533,19		T
Provisión para recompra	14.000,00		T
Provisión responsabilidades		12.000,00	P
Provisión para valor residual negativo	860,00		T
Aportación seguro colectivo	63.000,00		P
Importe seguro colectivo pagado al trabajador		10.000,00	P
Primera permuta	113.100,00	113.100,00	P
Primera permuta. Corrección monetaria		12.451,28	P
Segunda permuta	123.100,00	520,83	P
Venta nave industrial. Corrección monetaria		10.494,00	P
Honorarios satisfechos a persona vinculada		7.650,00	P
Prestación de servicios a título gratuito	3.955,00		P
Recuperación de valor en inmovilizado transmitido con pérdidas	19.200,00		P
IS reflejado en la cuenta de resultados	207.824,08		P
Reducción BIN	1.470,00		P
TOTAL	823.831,86	190.516,84	

b) Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

LIQUIDACIÓN DEL IS	
Beneficio después de impuestos	324.870,50
Aumentos	+ 823.831,86
Disminuciones	- 190.516,84
= Base imponible	958.185,52
Tipo de gravamen	35%
= Cuota íntegra	335.364,93
- Deducciones	53.032,13
= Cuota líquida	282.332,80
- Retenciones	3.282,61
- Ingresos a cuenta	1.800,00
- Pagos a cuenta	216.320,00
= Cuota a pagar	60.930,19

3. Contabilización del impuesto sobre beneficios.

Para llevar a cabo la contabilización del impuesto sobre beneficios, en primer lugar tenemos que calcular el Impuesto sobre Sociedades 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.
- Deducciones y bonificaciones en cuota aplicadas fiscalmente, pues sólo éstas minorarán el impuesto bruto para llegar al Impuesto sobre Sociedades 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
337.355,00 ¹⁵	166.216,11

¹⁵ No se incluye entre estas diferencias el ajuste correspondiente al Impuesto sobre Sociedades reflejado en la cuenta de pérdidas y ganancias, pues, a pesar de su carácter permanente, el cálculo del Impuesto sobre Sociedades devengado se efectúa sobre el beneficio antes de impuestos. Idéntica consideración tiene el «Ajuste negativo en la imposición sobre beneficios» derivado de la reducción de la base imponible negativa pendiente de compensar.

Determinadas las diferencias permanentes, hemos de conocer el tipo de gravamen, que será el tipo general, o sea, el 35 por 100.

Por último, debemos conocer las deducciones y bonificaciones generadas en el período impositivo de 2002. Como se ha puesto de manifiesto, CONCESUR S.A. ha generado y aplicado en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades deducciones por importe de 53.032,13 €.

Pues bien, con estos datos ya podemos calcular el Impuesto sobre Sociedades 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	534.164,58
+ Diferencias permanentes	+ 377.355,00
- Diferencias permanentes	- 166.216,11
= Resultado contable ajustado	745.304,47
Tipo de gravamen	35%
= Impuesto bruto	260.856,21
- Deducciones	- 53.032,13
= Impuesto sobre Sociedades devengado	207.824,08

El importe determinado será por el que se cargue la cuenta 6300. *Impuesto sobre beneficios*. Ahora bien, para contabilizar el impuesto, además hemos 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:

CONCEPTO	DIFERENCIAS TEMPORALES			
	CON ORIGEN EN EL EJERCICIO ACTUAL		CON ORIGEN EN EJERCICIOS ANTERIORES	
	POSITIVAS	NEGATIVAS	POSITIVAS	NEGATIVAS
Amortización local comercial		12.185,12		
Amortización ordenador			333,34	
Amortización camión		4.711,37		
Amortización máquina reparación chapa		7.404,24		
Adquisición gratuita de fotocopiadora	3.923,75			
Amortización fotocopiadora	182,50			
Provisión para insolvencias	194.350,00			
Provisión para garantías	23.533,19			
Provisión para recompra	14.000,00			
Provisión valor residual negativo	860,00			

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.

Teniendo en cuenta el Impuesto sobre Sociedades devengado, las diferencias temporales, los pagos a cuenta y retenciones y la cuota a pagar a la Hacienda Pública en concepto del Impuesto sobre Sociedades, el asiento de contabilización del impuesto será como sigue:

CUENTAS	DEBE	HABER
(6300) Impuesto sobre beneficios	207.824,08	
(4740) Impuesto sobre beneficios anticipado (adquisición gratuita) .	1.373,31	
(4741) Impuesto sobre beneficios anticipado (fotocopiadora)	63,87	
(4742) Impuesto sobre beneficios anticipado (Provisión insolvencias) .	68.022,50	
(4743) Impuesto sobre beneficios anticipado (Provisión para garantías)	8.236,62	
(4744) Impuesto sobre beneficios anticipado (Provisión para recompra)	4.900,00	
(4746) Impuesto sobre beneficios anticipado (Prov. valor residual negat.) .	301,00	
(4792) Impuesto sobre beneficios diferido (ordenador)	116,67	
(4791) Impuesto sobre beneficios diferido (<i>leasing</i> 97)		4.264,79
(4794) Impuesto sobre beneficios diferido (<i>leasing</i> 99)		1.648,98
(4795) Impuesto sobre beneficios diferido (<i>leasing</i> 02)		2.591,48
(4730) Hacienda Pública, pagos a cuenta		216.320,00
(4731) Hacienda Pública, retenciones		3.282,61
(4732) Hacienda Pública, ingresos a cuenta		1.800,00
(4752) Hacienda Pública, acreedor por IS		60.930,19
TOTAL	290.838,05	290.838,05

Además, será necesario practicar un asiento por la reducción de la base imponible negativa del ejercicio 1991 en la medida en que no existe posibilidad de compensación futura:

CUENTAS	DEBE	HABER
(6330) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	1.470,00	
(4745) Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 91		1.470,00
TOTAL	1.470,00	1.470,00

4. Cuentas anuales.

Para finalizar ofrecemos la cuenta de pérdidas y ganancias y el balance de situación correspondientes al ejercicio 2002 ¹⁶. No incluimos la tercera cuenta anual, memoria, por cuanto no existe información suficiente para su confección.

¹⁶ Los modelos presentados corresponden a los formatos normales 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 de 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 2001, sólo se ha incluido la información del ejercicio 2002.

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 Impuesto sobre Sociedades. Dicho balance es el siguiente:

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 31-DICIEMBRE-2002 (POSTERIOR A LAS OPERACIONES DE REGULARIZACIÓN Y PREVIO AL CÁLCULO DEL RESULTADO DESPUÉS DE IMPUESTOS)

CUENTAS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREEDORES
1000. Capital social		1.450.000,00
1120. Reserva legal		72.400,00
1170. Reservas voluntarias		149.160,00
1300. Subvenciones oficiales en capital		1.500,00
1320. Ingresos a distribuir en varios ejerc. por donación inm. material .		3.923,75
1400. Provisión para pensiones y obligaciones similares		218.776,20
1410. Provisión para impuestos		2.238,70
1411. Provisión para impuestos (impuestos diferidos <i>leasing</i> 97) .		234,36
1412. Provisión para impuestos (impuestos diferidos ordenador) ..		30,00
1413. Provisión para impuestos (impuestos diferidos <i>leasing</i> 99) .		33,51
1420. Provisión para responsabilidades		
1440. Fondo de reversión		1.025,00
1450. Provisión para actuaciones medioambientales		5.200,00
1460. Provisión para recompra de vehículos		14.000,00
1470. Provisión por valor residual negativo		860,00
1700. Deudas a largo plazo con entidades de crédito (<i>leasing</i> , 97)		125.156,00
1701. Deudas a largo plazo con entidades de crédito (<i>leasing</i> , 99)		5.000,00
1702. Deudas a largo plazo con entidades de crédito (<i>leasing</i> , 02)		73.714,06
1730. Proveedores de inmovilizado a largo plazo		114.215,00
1900. Accionistas por desembolsos no exigidos		
2010. Gastos de primer establecimiento	26.500,00	
2160. Propiedad intelectual	100.300,00	
2180. Derecho de superficie	150.000,00	
2170. Derechos sobre bienes en régimen de arrend. financiero, 97 ..	200.000,00	
2171. Derechos sobre bienes en régimen de arrend. financiero, 99 ..	100.000,00	
2172. Derechos sobre bienes en régimen de arrend. financiero, 02 ..	95.000,00	
2200. Terrenos y bienes naturales (nave industrial, 97)		
2201. Terrenos y bienes naturales (almacén, 67)		
2202. Terrenos y bienes naturales (locales de negocio)	1.061,22	
2203. Terrenos y bienes naturales (solar urbano sin edificar)	115.400,00	
2210. Construcciones (nave industrial, 97)		
2211. Construcciones (almacén, 67)		
2212. Construcciones (nave industrial a revertir)	100.000,00	
2213. Construcciones (locales de negocio)	5.838,78	
2230. Máquina de reparación de chapa		
2260. Mobiliario	4.380,00	
2270. Equipos para procesos de información	10.000,00	
2280. Elementos de transporte (furgoneta)	40.000,00	
2281. Elementos de transporte (vehículos-trabajadores)	60.000,00	
2282. Elementos de transporte (vehículos-clientes)	90.000,00	

CUENTAS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREEDORES
2283. Elementos de transporte (vehículos de demostración)	210.000,00	
2500. IFP en capital		
2518. Participaciones en FIAMM a largo plazo	16.000,00	
2550. IFP, seguro colectivo	154.250,00	
2600. Fianzas constituidas a largo plazo	21.352,00	
2720. Gastos por intereses diferidos, <i>leasing</i> 97	45.306,60	
2721. Gastos por intereses diferidos, <i>leasing</i> 99	2.778,25	
2722. Gastos por intereses diferidos, <i>leasing</i> 02	22.773,42	
2810. Amortización acumulada del <i>leasing</i> , 97		19.200,00
2811. Amortización acumulada del <i>leasing</i> , 99		64.000,00
2812. Amortización acumulada del <i>leasing</i> , 02		9.500,00
2813. Amortización acumulada del derecho de superficie		3.750,00
2816. Amortización acumulada de la propiedad intelectual		59.553,12
2820. Amort. acumulada de construcciones (nave industrial, 97)		
2821. Amort. acumulada de construcciones (almacén, 67)		
2822. Amort. acumulada de máquina de reparación de chapa		
2823. Amort. acumulada de elementos de tte. (furgoneta)		27.440,00
2824. Amort. acumulada de elementos de tte. (vehículos-trabajadores) ..		34.907,28
2825. Amort. acumulada de equipos procesos de información		9.000,00
2826. Amort. acumulada de elementos de tte. (vehículos-demostración)		63.750,00
2827. Amortización acumulada de construcciones a revertir		500,00
2828. Amort. acumulada de elementos de tte. (vehículos-clientes) .		5.200,00
2829. Amortización acumulada de construcciones (locales de negocio) .		29,19
2830. Amortización acumulada de mobiliario		456,25
2920. Provisión por depreciación de vehículos demostración 01 ...		1.250,00
2921. Provisión por depreciación de vehículos demostración 02 ...		3.000,00
3000. Vehículos nuevos	620.000,00	
3010. Vehículos usados	159.000,00	
3220. Repuestos	93.000,00	
3280. Material de oficina	5.085,00	
3300. Trabajos en curso	14.000,00	
3900. Provisión por depreciación de vehículos usados		31.445,00
4000. Proveedores, marca		978.804,00
4001. Proveedores		64.700,00
4010. Proveedores, efectos comerciales a pagar		17.250,00
4100. Acreedores por prestaciones de servicios		8.412,00
4300. Clientes	1.570.000,00	
4309. Clientes, facturas pendientes de formalizar	12.300,00	
4310. Clientes, efectos comerciales a cobrar	97.700,00	
4350. Clientes de dudoso cobro	210.000,00	
4730. Hacienda Pública, pagos a cuenta		
4731. Hacienda Pública, retenciones		
4732. Hacienda Pública, ingresos a cuenta		
4740. Impuesto sobre beneficios anticipado (adquisición gratuita)	1.373,31	
4741. Impuesto sobre beneficios anticipado (fotocopiadora)	63,87	
4742. Impuesto sobre beneficios anticipado (Provisión insolvencias) .	68.022,50	
4743. Impuesto sobre beneficios anticipado (Provisión para garantías) .	8.236,62	
4744. Impuesto sobre beneficios anticipado (Provisión para recompra)	4.900,00	
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 91		

CUENTAS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREEDORES
4746. Impuesto sobre beneficios anticipado (Prov. valor residual neg.) .	301,00	
4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA		27.415,00
4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas		29.757,00
4752. Hacienda Pública, acreedor por IS		60.930,19
4760. Organismos de la Seguridad Social, acreedores		27.261,59
4791. Impuesto sobre beneficios diferido (<i>leasing</i> , 97)		15.037,02
4792. Impuesto sobre beneficios diferido (ordenador)		300,00
4794. Impuesto sobre beneficios diferido (<i>leasing</i> , 99)		2.995,28
4795. Impuesto sobre beneficios diferido (<i>leasing</i> , 02)		2.591,48
4800. Gastos anticipados	27.500	
4850. Ingresos anticipados		26.000,00
4900. Provisión para insolvencias, empresa fresera		210.000,00
4901. Provisión para insolvencias, método global		16.800,00
4990. Provisión para otras operaciones de tráfico		32.000,00
5200. Deudas a corto plazo de entidades de crédito (<i>leasing</i> , 97) ..		41.052,00
5201. Deudas a corto plazo de entidades de crédito (<i>leasing</i> , 99) ..		25.560,76
5202. Deudas a corto plazo de entidades de crédito (<i>leasing</i> , 02) ..		22.904,68
5400. IFT en capital (Particip. AUTORRECAMBIOS NORTE S.A.) .	6.500,00	
5460. Intereses a corto plazo de participaciones en FIAMM	2.000,00	
5480. Imposiciones a plazo	7.000,00	
5650. Fianzas constituidas a corto plazo	4.300,00	
5700. Caja	3.121,25	
5720. Banco c/c	19.745,10	
6000. Compras de vehículos nuevos	2.551.724,15	
6001. Compras de vehículos usados	212.753,00	
6020. Compras de otros aprovisionamientos	195.967,00	
6070. Trabajos realizados por otras empresas	21.480,00	
6090. Rappels por compras de vehículos nuevos		129.500,00
6100. Variación de existencias de vehículos nuevos		210.000,00
6101. Variación de existencias de vehículos usados		29.000,00
6110. Variación de existencias de repuestos	85.000,00	
6120. Variación de existencias de material de oficina		5.085,00
6210. Arrendamientos y cánones	14.000,00	
6220. Reparaciones y conservación	61.247,83	
6230. Servicios de profesionales independientes	17.350,00	
6233. Servicios medioambientales	5.200,00	
6240. Transportes	2.456,00	
6250. Primas de seguros	22.166,67	
6260. Servicios bancarios y similares	2.413,00	
6270. Publicidad, propaganda y relaciones públicas	30.100,00	
6280. Suministros	13.185,00	
6290. Otros servicios (material de oficina)	12.085,00	
6291. Otros servicios (equipo de baloncesto)	5.800,00	
6298. Gastos de recompra	14.000,00	
6299. Gastos por desmantelamiento del inmovilizado	860,00	
6300. Impuesto sobre beneficios	207.824,08	
6310. Otros tributos	9.650,00	
6330. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	1.470,00	
6340. Ajustes negativos en la imposición indirecta	720,00	
6400. Sueldos y salarios	809.349,00	

CUENTAS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREEDORES
6410. Indemnizaciones	3.155,00	
6420. Seguridad Social a cargo de la empresa	291.586,52	
6430. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones	63.000,00	
6490. Otros gastos sociales	1.453,00	
6620. Intereses de deudas a largo plazo, <i>leasing</i> 97	21.820,60	
6621. Intereses de deudas a largo plazo, <i>leasing</i> 99	4.849,39	
6622. Intereses de deudas a largo plazo, <i>leasing</i> 02	6.750,00	
6690. Otros gastos financieros	7.312,00	
6750. Servicios prestados a título gratuito	3.955,00	
6800. Amortización de gastos de establecimiento	3.500,00	
6810. Amortización del <i>leasing</i> , 97	3.200,00	
6811. Amortización del <i>leasing</i> , 99	16.000,00	
6812. Amortización de la propiedad intelectual	40.746,87	
6813. Amortización del <i>leasing</i> , 02	9.500,00	
6814. Amortización del derecho de superficie	3.750,00	
6820. Amortización de nave industrial, 97	6.000,00	
6821. Amortización de furgoneta	5.040,00	
6822. Amortización de ordenador	2.000,00	
6823. Amortización de maquinaria 99	2.000,00	
6824. Amortización de construcciones a revertir	500,00	
6825. Amortización de vehículos-trabajadores	4.779,56	
6826. Amortización de vehículos-clientes	5.200,00	
6827. Amortización de vehículos-demostración	55.000,00	
6828. Amortización de locales de negocio	29,19	
6829. Amortización de mobiliario	456,25	
6900. Dotación al fondo de reversión	1.025,00	
6920. Dotación a la provisión del inmovilizado material	3.000,00	
6930. Dotación a la provisión de vehículos usados	31.445,00	
6940. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico	226.800,00	
6950. Dotación a la provisión para otras operaciones de tráfico	32.000,00	
7000. Ventas de vehículos nuevos		3.700.000,00
7001. Ventas de vehículos usados		400.000,00
7050. Prestación de servicios (Servicio Técnico)		661.300,00
7100. Variación de existencias de trabajos en curso	72.000,00	
7300. Incorporación al activo de gastos de establecimiento		30.000,00
7320. Trabajos realizados para el inmovilizado material		100.000,00
7590. Ingresos por servicios diversos		11.213,00
7603. Ingresos de participaciones en capital		20.000,00
7618. Ingresos de participaciones en FIAMM a largo plazo		3.000,00
7653. Descuentos sobre compras por pronto pago		9.813,00
7690. Otros ingresos financieros (intereses c/c)		5.426,70
7691. Ingresos derivados del rescate del seguro colectivo		2.810,00
7710. Beneficios procedentes del inmovilizado material (venta nave)		184.666,66
7750. Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejerc. ..		3.000,00
7760. Donaciones de inmovilizado material traspasadas a resulta- dos del ejercicio		456,25
7781. Ingresos extraordinarios		13.254,00
7900. Exceso de provisión para riesgos y gastos		12.000,00
7920. Exceso de provisión del inmovilizado material		4.500,00
7931. Provisión de vehículos usados aplicada		14.500,00

CUENTA DE RESULTADOS (DEBE)	
A) GASTOS	4.832.069,11
1. Reducción de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	72.000,00
2. Aprovisionamientos	2.693.339,15
a) Consumo de mercaderías	2.395.977,15
b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles	275.882,00
c) Otros gastos externos	21.480,00
3. Gastos de personal	1.168.543,52
a) Sueldos, salarios y asimilados	812.504,00
b) Cargas sociales	356.039,52
4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado	157.701,87
5. Variación de las provisiones de tráfico	275.745,00
a) Variación de provisiones de existencias	16.945,00
b) Variación de provisiones y pérdidas de créditos incobrables	226.800,00
c) Variación de otras provisiones de tráfico	32.000,00
6. Otros gastos de explotación	212.258,50
a) Servicios exteriores	200.863,50
b) Tributos	10.370,00
c) Otros gastos de gestión corriente	
d) Dotación al fondo de reversión	1.025,00
I. BENEFICIOS DE EXPLOTACIÓN	334.924,96
7. Gastos financieros y gastos asimilados	40.731,99
a) Por deudas con empresas del grupo	
b) Por deudas con empresas asociadas	
c) Por deudas con terceros y gastos asimilados	40.731,99
8. Variación de las provisiones de inversiones financieras	
9. Diferencias negativas de cambio	
II. RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS	317,71
III. BENEFICIOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS	335.242,67
10. Variación de las provisiones de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control	- 1.500,00
11. Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial, material y cartera de control	
12. Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias	
13. Gastos extraordinarios	3.955,00
14. Gastos y pérdidas de otros ejercicios	
IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS	198.921,91
V. BENEFICIOS ANTES DE IMPUESTOS	534.164,58
15. Impuesto sobre Sociedades	209.294,08
16. Otros impuestos	
VI. RESULTADO DEL EJERCICIO (BENEFICIOS)	324.870,50

CUENTA DE RESULTADOS (HABER)	
B) INGRESOS	5.156.939,61
1. Importe neto de la cifra de negocios	4.761.300,00
a) Ventas	4.100.000,00
b) Prestaciones de servicios	661.300,00
c) Devoluciones y rappels sobre ventas	
2. Aumento de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	
3. Trabajos efectuados por la empresa para el inmovilizado	130.000,00
4. Otros ingresos de la explotación	23.213,00
a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente	11.213,00
b) Subvenciones	
c) Exceso de provisiones para riesgos y gastos	12.000,00
I. PÉRDIDAS DE LA EXPLOTACIÓN	
5. Ingresos de participaciones en capital	20.000,00
a) En empresas del grupo	
b) En empresas asociadas	
c) En empresas fuera del grupo	20.000,00
6. Ingresos de otros valores negociables y de créditos del activo inmovilizado	3.000,00
a) De empresas del grupo	
b) De empresas asociadas	
c) De empresas fuera del grupo	3.000,00
7. Otros intereses e ingresos asimilados	18.049,70
a) De empresas del grupo	
b) De empresas asociadas	
c) Otros intereses	18.049,70
d) Beneficios en inversiones financieras	
8. Diferencias positivas de cambio	
II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS	
III. PÉRDIDAS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS	
9. Beneficios en enajenación de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control .	184.666,66
10. Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias	
11. Subvenciones de capital transferidas a resultados del ejercicio	3.000,00
12. Ingresos extraordinarios	13.710,25
13. Ingresos y beneficios de otros ejercicios	
IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NEGATIVOS	
V. PÉRDIDAS ANTES DE IMPUESTOS	
V. RESULTADO DEL EJERCICIO (PÉRDIDAS)	

BALANCE DE SITUACIÓN (ACTIVO)	
A) Accionistas por desembolsos no exigidos	
B) Inmovilizado	1.198.546,16
I. Gastos de establecimiento	26.500,00
II. Inmovilizaciones inmateriales	489.296,88
1. Gastos de investigación y desarrollo	
2. Concesiones, patentes, licencias, marcas y similares	100.300,00
3. Fondo de comercio	
4. Derecho de superficie	150.000,00
5. Aplicaciones informáticas	
6. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero	395.000,00
7. Anticipos	
8. Provisiones	
9. Amortizaciones	156.003,12
III. Inmovilizaciones materiales	491.147,28
1. Terrenos y construcciones	222.300,00
2. Instalaciones técnicas y maquinaria	
3. Otras instalaciones, utillaje y mobiliario	4.380,00
4. Anticipos e inmovilizaciones materiales en curso	
5. Otro inmovilizado	410.000,00
6. Provisiones	4.250,00
7. Amortizaciones	141.282,72
IV. Inmovilizaciones financieras	191.602,00
1. Participaciones en empresas del grupo	
2. Créditos a empresas del grupo	
3. Participaciones en empresas asociadas	
4. Créditos a empresas asociadas	
5. Cartera de valores a largo plazo	170.250,00
6. Otros créditos	
7. Depósitos y fianzas constituidas a largo plazo	21.352,00
8. Provisiones	
V. Acciones propias	
C) Gastos a distribuir en varios ejercicios	70.858,27
D) Activo circulante	2.675.903,65
I. Accionistas por desembolsos exigidos	
II. Existencias	859.640,00
1. Comerciales	779.000,00
2. Materias primas y otros aprovisionamientos	98.085,00
3. Productos en curso y semiterminados	14.000,00
4. Productos terminados	
5. Subproductos, residuos y materiales recuperados	
6. Anticipos	
7. Provisiones	31.445,00
III. Deudores	1.746.097,30
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios	1.890.000,00
2. Empresas del grupo, deudores	

BALANCE DE SITUACIÓN (ACTIVO) (continuación)	
3. Empresas asociadas, deudores	
4. Deudores varios	
5. Personal	
6. Administraciones públicas	82.897,30
7. Provisiones	226.800,00
IV. Inversiones financieras temporales	19.800,00
1. Participaciones en empresas del grupo	
2. Créditos a empresas del grupo	
3. Participaciones en empresas asociadas	
4. Créditos a empresas asociadas	
5. Cartera de valores a corto plazo	8.500,00
6. Otros créditos	7.000,00
7. Depósitos y fianzas constituidas a corto plazo	4.300,00
8. Provisiones	
V. Acciones propias a corto plazo	
VI. Tesorería	22.866,35
VII. Ajustes por periodificación	27.500,00
TOTAL ACTIVO	3.945.308,08

BALANCE DE SITUACIÓN (PASIVO)	
A) Fondos propios	1.996.430,50
I. Capital suscrito	1.450.000,00
II. Prima de emisión	
III. Reserva de revalorización	
IV. Reservas	221.560,00
1. Reserva legal	72.400,000
2. Reserva para acciones propias	
3. Reserva para acciones de la sociedad dominante	
4. Reservas estatutarias	
5. Otras reservas	149.160,00
V. Resultados de ejercicios anteriores	
1. Remanente	
2. Resultados negativos de ejercicios anteriores	
3. Aportaciones de socios para compensación de pérdidas	
VI. Pérdidas y ganancias (Beneficio o pérdida)	324.870,50
VII. Dividendo a cuenta entregado en el ejercicio	
B) Ingresos a distribuir en varios ejercicios	5.423,75
1. Subvenciones de capital	1.500,00
2. Diferencias positivas de cambio	
3. Otros ingresos a distribuir en varios ejercicios	3.923,75
C) Provisiones para riesgos y gastos	242.397,77
1. Provisiones para pensiones y obligaciones similares	218.776,20
2. Provisiones para impuestos	2.536,57

BALANCE DE SITUACIÓN (PASIVO) (continuación)	
3. Otras provisiones	20.060,00
4. Fondo de reversión	1.025,00
D) Acreedores a largo plazo	318.085,06
I. Emisiones de obligaciones y otros valores negociables	
1. Obligaciones no convertibles	
2. Obligaciones convertibles	
3. Otras deudas representadas en valores negociables	
II. Deudas con entidades de crédito	203.870,06
III. Deudas con empresas del grupo y asociadas	
1. Deudas con empresas del grupo	
2. Deudas con empresas asociadas	
IV. Otros acreedores	114.215,00
1. Deudas representadas por efectos a pagar	
2. Otras deudas	114.215,00
3. Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo	
V. Desembolsos pendientes sobre acciones no exigidos	
1. De empresas del grupo	
2. De empresas asociadas	
3. De otras empresas	
E) Acreedores a corto plazo	1.382.971,00
I. Emisiones de obligaciones y otros valores negociables	
1. Obligaciones no convertibles	
2. Obligaciones convertibles	
3. Otras deudas representadas en valores negociables	
4. Intereses de obligaciones y otros valores	
II. Deudas con entidades de crédito	89.517,44
1. Préstamos y otras deudas	89.517,44
2. Deudas por intereses	
III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo	
1. Deudas con empresas del grupo	
2. Deudas con empresas asociadas	
IV. Acreedores comerciales	1.069.166,00
1. Anticipos recibidos por pedidos	
2. Deudas por compras o prestaciones de servicios	1.051.916,00
3. Deudas representadas por efectos a pagar	17.250,00
V. Otras deudas no comerciales	166.287,56
1. Administraciones Públicas	166.287,56
2. Deudas representadas por efectos a pagar	
3. Otras deudas	
4. Remuneraciones pendientes de pago	
5. Fianzas y depósitos recibidos a corto plazo	
VI. Provisiones para operaciones de tráfico	32.000,00
VII. Ajustes por periodificación	26.000,00
TOTAL PASIVO	3.945.308,08