

**JAVIER ROMANO APARICIO***Profesor del CEF***BOICAC núm. 48, 12-2001. Consulta 3****SUMARIO:**

Sobre el tratamiento contable aplicable a la adquisición de un vehículo destinado a ser cedido en uso al personal de una empresa, para fines privados.

Respuesta:

La calificación contable de un vehículo adquirido para cederlo en uso al personal de una empresa será la de un inmovilizado material, en tanto se trata de un elemento patrimonial destinado a su utilización duradera en la actividad de la empresa. De acuerdo con lo anterior, si el vehículo es cedido al trabajador para fines privados, se trataría de una retribución en especie derivada de una relación laboral, entendiéndose por aquella toda remuneración o prestación comprometida por el empresario a favor del trabajador y consistente en el pago a través de la entrega de bienes, la prestación de servicios o el reconocimiento de derechos distintos al dinero en efectivo. Así, hay que señalar que las retribuciones en especie devengadas por el personal de una empresa tendrán la naturaleza contable de gasto, figurando en la partida de gastos de personal de la cuenta de pérdidas y ganancias formando parte integrante de los resultados de explotación; concretamente, se podrán registrar contablemente en la cuenta 649. «Otros gastos sociales» incluida en la segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad. En el caso concreto objeto de consulta, dado que se trata de una cesión del uso del vehículo, se debería reflejar el correspondiente gasto de personal por el importe de la amortización del vehículo, es decir, la depreciación sistemática experimentada por el bien en el ejercicio, sin que, en principio, opere el valor a imputar en términos fiscales, por lo que el gasto se valora en términos de depreciación contable, atendiendo al destino del vehículo. En cualquier caso, habrá que tener en cuenta las disposiciones contenidas en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto

sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Real Decreto 214/1999, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a los efectos de la obligación de realizar el correspondiente ingreso a cuenta, tal y como ya se ha indicado por este Instituto en la contestación a la consulta 2 publicada en el BOICAC número 24, de febrero de 1996.

EJEMPLO:

Enunciado:

La sociedad PINAREJOS, S.A., adquiere al inicio del año 20X1 un vehículo de gran cilindrada por importe de 50.000 euros más IVA. Al vehículo se le estima una vida útil de 4 años, amortizándose por sistema de cuotas constantes, sin ningún valor residual. El vehículo está destinado al Sr. Gallardón, que lo utilizará para ir al trabajo y para fines privados.

SE PIDE:

Realizar las anotaciones contables a la operación anterior de PINAREJOS, S.A., si la retención a efectuar es del 24% y además se sabe que el empresario no ha repercutido en este caso el ingreso a cuenta sobre las retribuciones dinerarias del trabajador.

Solución:

Por la adquisición del vehículo al inicio del año 20X1, teniendo en cuenta que el IVA no es deducible para la empresa en la medida que se destina exclusivamente para las necesidades particulares del trabajador ¹, y la no utilización del vehículo ni siquiera parcialmente en el desarrollo de la actividad ², y que por tanto será mayor coste del vehículo:

58.000	<i>Elementos de transporte (228)</i>	
	a <i>Tesorería (57)</i>	58.000
	x	.../...

¹ Artículo 95. Dos 5.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido: «Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familias o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad».

² Artículo 95.Tres: «No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

(...)

2.ª Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional al 50 por 100».

.../...

Al final del año 20X1, por la amortización del bien en función de su vida útil:

14.500	Amortización del inmovilizado material (682)		
	(58.000 / 4)		
		a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)	14.500
_____		x _____	

Por otro lado, la consulta establece que dado el destino de uso para fines privados del vehículo, se deberá registrar como gasto de personal el importe de la depreciación del vehículo, lo que dará lugar al siguiente asiento contable:

14.500	Gastos de personal (64-)		
		a Ingresos por servicios al personal (755)	14.500
_____		x _____	

Por otro lado, teniendo en cuenta que habrá que practicar la retención correspondiente, el asiento anterior quedaría finalmente como sigue:

17.284	Gastos de personal (64)		
		a Ingresos por servicios al personal (755)	14.500
		a Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)	2.784
		(58.000 × 20% × 24%)	
_____		x _____	

SOBRE LA VALORACIÓN EN ESPECIE DEL IRPF

1. Valoración de la retribución.

Artículo 44.1.1.º b) de la Ley 40/1998. En caso de uso y siendo el vehículo propiedad de la empresa, la valoración será del 20 por 100 del coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la adquisición.

Entendemos que deberá considerarse como coste de adquisición el importe satisfecho por el pagador, incluidos los gastos y tributos que gravan la operación. Ello supone la consideración de la totalidad del IVA que haya sido satisfecho, con independencia de que resulte o no deducible para el pagador.

$$58.000 (50.000 + 8.000) \times 20\% = 11.600$$

.../...

.../...

2. Cálculo del ingreso a cuenta.

El artículo 44.2 de la Ley 40/1998 establece que a la valoración de la retribución en especie se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta.

En nuestro caso la repercusión no se ha producido por lo que resultará de aplicación el artículo 95.1 del Rgto. del IRPF y así:

$$11.600 \times 24\% = 2.784$$

De conformidad con todo lo anterior las retribuciones íntegras del trabajador serán:

- a) Retribuciones dinerarias: el importe bruto de la nómina que no es facilitado por el enunciado del supuesto.
- b) Retribuciones en especie: 11.600 (valoración) + 2.784 (ingreso a cuenta) = 14.384 euros.

BOICAC núm. 39, 09-1999. Consulta 2

SUMARIO:

Sobre el registro contable de las correcciones valorativas de participaciones en el capital de sociedades.

Respuesta:

El registro de las operaciones de participación en el capital de otras sociedades en la contabilidad de la sociedad inversora deberá atender a lo dispuesto por la norma de valoración 8.^a contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

En dicha norma se señala que, con carácter general, las correcciones valorativas para reflejar la depreciación que de acuerdo con los términos de la norma de valoración citada experimentan las inversiones financieras en el capital de sociedades, deberán realizarse a través de la dotación de provisiones (depreciaciones de carácter reversible).

Sin perjuicio de lo anterior, hay que indicar que cuando las pérdidas producidas en la cartera de valores se correspondan con disminuciones definitivas de su valor, mediando circunstancias de suficiente entidad y clara constancia que las determinen, procederá que se registre la correspondiente pérdida irreversible y, por tanto, la baja del citado activo.

No obstante lo anterior, la racionalidad económica de una operación de inversión financiera determina que, en principio, se realice con el objetivo, al menos de su recuperación, por lo que sólo si se dieran circunstancias específicas que pusieran de manifiesto la imposibilidad de dicha recuperación –situación que con carácter general sólo se producirá cuando en la sociedad de la que se poseen las acciones existan dudas sustanciales en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento (no continuidad en la actividad) incluido en la primera parte del Plan General de Contabilidad– registrará la pérdida definitiva, informando claramente de este aspecto en la memoria de las cuentas anuales.

EJEMPLO:

Enunciado:

La sociedad ALFA, S.A., mantiene en su cartera una participación del 20% del capital social de la sociedad BETA, S.A., participación adquirida a la par y que en el Balance Inicial del ejercicio 20X6 figura corregida con la provisión correspondiente:

A 31 de diciembre del ejercicio 20X10, la sociedad BETA, S.A., presenta las siguientes partidas en su Balance de situación expresadas en u.m.:

ACTIVO	IMPORTE	PASIVO	IMPORTE
Activos reales	195.000	Capital social (15.000 acciones)	150.000
		Reserva legal	20.000
		Resultados negativos del ejercicio 20X9	(55.000)
		Pérdidas y ganancias	(20.000)
		Deudas a largo plazo	80.000
		Deudas a corto plazo	20.000
TOTAL	195.000	TOTAL	195.000

Un año después, la sociedad BETA, S.A., arroja nuevas pérdidas por importe de 25.000 u.m., siendo el Balance de situación a 31 de diciembre de 20X11 el siguiente:

.../...

.../...

ACTIVO	IMPORTE	PASIVO	IMPORTE
Activos reales	170.000	Capital social (15.000 acciones)	150.000
		Reserva legal	20.000
		Resultados negativos ejercicio 20X9	(55.000)
		Resultados negativos ejercicio 20X10	(20.000)
		Pérdidas y ganancias	(25.000)
		Deudas a largo plazo	80.000
		Deudas a corto plazo	20.000
TOTAL	170.000	TOTAL	170.000

La Junta General de la sociedad plantea las siguientes alternativas:

- Reducir el capital social según lo previsto en el artículo 260 del TRLSA saneando todos los resultados negativos.
- Proceder a disolución de la sociedad según lo previsto en el artículo 260 del TRLSA. En este caso los activos reales se realizan a un precio de 160.000 u.m.

SE PIDE:

- Reducción de capital social de BETA, S.A., según lo dispuesto en el apartado a).
- Contabilidad de ALFA, S.A., teniendo en cuenta el apartado 1.
- Disolución de BETA, S.A., según lo dispuesto en el apartado b).
- Contabilidad de ALFA, S.A., teniendo en cuenta el apartado 3.

Solución:

1. Reducción de capital social de BETA, S.A., según lo dispuesto en el apartado a).

En primer lugar, vamos a analizar la evolución del patrimonio de la sociedad BETA, S.A., en los últimos ejercicios recordando que para el cálculo del mismo estaremos a lo dispuesto en la RESOLUCIÓN de 20 de diciembre de 1996 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se fijan criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable a efectos de los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades regulados en la legislación mercantil.

Patrimonio neto al 31 de diciembre del año 20X9:

(+) CUENTAS NETO	Capital social	150.000
	Reserva legal	20.000
	Pérdidas y ganancias	(55.000)
PATRIMONIO CONTABLE SOCIEDAD «BETA»		115.000

.../...

.../...

En esta fecha no se incumple el artículo 260 del TRLSA ya que el patrimonio neto (115.000) no es menor que el 50% de la cifra de capital social (75.000). Tampoco se incumple el artículo 163 del TRLSA ya que el patrimonio neto (115.000) no es menor que las dos terceras partes de la cifra de capital social.

Patrimonio neto al 31 de diciembre del año 20X10:

(+) CUENTAS NETO	Capital social	150.000
	Reserva legal	20.000
	Resultados negativos del ejercicio 20X9	(55.000)
	Pérdidas y ganancias.....	(20.000)
PATRIMONIO CONTABLE SOCIEDAD «BETA»		95.000

En esta fecha se incumple por primera vez el artículo 163 del TRLSA ya que el patrimonio neto (95.000) está por debajo de las dos terceras partes de la cifra de capital social (100.000), sin embargo el artículo mencionado señala:

«La reducción del capital tendrá carácter obligatorio para la sociedad cuando las pérdidas hayan disminuido su haber por debajo de las dos terceras partes de la cifra del capital y hubiere transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio.»

En nuestro caso, la situación que se describe en el artículo 163 del TRLSA se cumple por primera vez en el ejercicio 20X10 por lo que no procede reducción de capital para sanear las pérdidas.

Patrimonio neto al 31 de diciembre del año 20X11:

(+) CUENTAS NETO	Capital social	150.000
	Reserva legal	20.000
	Resultados negativos del ejercicio 20X9	(55.000)
	Resultados negativos del ejercicio 20X10 ...	(20.000)
	Pérdidas y ganancias 20X11	(25.000)
PATRIMONIO CONTABLE SOCIEDAD «BETA»		70.000

En la actual situación, la sociedad incumple por segundo año consecutivo el artículo 163 ($70.000 < 2/3 150.000$) por lo que tendría que reducir el capital social para sanear las pérdidas. Ahora bien, también se incumple el artículo 260 del TRLSA que contempla como causa de disolución, entre otras, la siguiente:

«...»

4.º Por consecuencia de pérdidas que dejen reducido el patrimonio a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente.

...»

.../...

.../...

En nuestro el patrimonio neto (70.000) ya está por debajo del 50% de la cifra de capital social (75.000), por lo que de acuerdo con el enunciado de este apartado procede a la reducción de capital social saneando todas las pérdidas, lo que se traduce en el siguiente asiento:

<i>20.000 Reserva legal</i>			
<i>80.000 Capital social</i>			
	<i>a Resultados negativos de ejercicio 20X9</i>		55.000
	<i>a Resultados negativos de ejercicio 20X10</i>		20.000
	<i>a Pérdidas y ganancias 20X11</i>		25.000
—————	x	—————	

El Balance que presenta la sociedad BETA, S.A., después de la operación anterior es el siguiente:

ACTIVO	IMPORTE	PASIVO	IMPORTE
Activos reales	170.000	Capital social	70.000
		Deudas a largo plazo	80.000
		Deudas a corto plazo	20.000
TOTAL	170.000	TOTAL	170.000

2. Contabilidad de ALFA, S.A., teniendo en cuenta el apartado 1.

El importe de la provisión que figurará en las cuentas anuales elaboradas por la sociedad ALFA, S.A., al 31 de diciembre del año 20X11 es la siguiente:

Coste de la participación en BETA: $(150.000 \times 20\%)$	30.000
Valor teórico (1): $(70.000 \times 20\%)$	14.000
Importe de la provisión	16.000

¿Cómo afecta la reducción de capital social para sanear pérdidas que ha realizado BETA, S.A., en la contabilidad de ALFA, S.A.? La consulta objeto de estudio señala que sin perjuicio de la dotación a la provisión, hay que indicar que cuando las pérdidas producidas en la cartera de valores se correspondan con disminuciones definitivas de su valor, mediando circunstancias de suficiente entidad y clara constancia que las determinen, procederá que se registre la correspondiente pérdida irreversible y, por tanto, la baja del citado activo, por lo que en nuestra opinión podría optarse por mantener la provisión o bien registrar la pérdida como definitiva ya que podrían existir dudas racionales sobre la recuperación futura de la sociedad y, en este caso, procedería calificar la pérdida como irreversible dando lugar al siguiente asiento:

.../...

.../...

16.000	Provisión depreciación valores negociables a largo plazo de empresas asociadas (294)		
		a Participaciones en empresas asociadas (241)	30.000
_____		x _____	

3. Disolución de BETA, S.A., según lo dispuesto en el apartado b).

La disolución de la sociedad se contempla como una de las posibilidades establecidas en el artículo 260 del TRLSA que determina la liquidación de la sociedad cuando el patrimonio neto está por debajo del 50% de la cifra de capital social que es el caso que nos ocupa.

El proceso de liquidación implica los siguientes pasos:

- Por la realización de los activos:

160.000	Tesorería		
10.000	Resultados de liquidación	a Activos realizados	167.000
_____		x _____	

- Por el pago de los pasivos:

80.000	Deudas a largo plazo		
20.000	Deudas a corto plazo	a Tesorería	100.000
_____		x _____	

- Por la fijación del haber social:

150.000	Capital social		
20.000	Reserva legal	a Resultados de liquidación	10.000
		a Resultados negativos del ejercicio 20X9	55.000
		a Resultados negativos del ejercicio 20X10	20.000
		a Pérdidas y ganancias 20X11	25.000
		a Accionistas cuenta de disolución	60.000
_____		x _____	.../...

.../...

- Por la entrega del haber social a los accionistas:

60.000	<i>Accionistas cuenta de disolución</i>		
	a	<i>Tesorería</i>	60.000
_____		x	_____

4. Contabilidad de ALFA, S.A., teniendo en cuenta el apartado 3.

Teniendo en cuenta que la provisión al final del año 20X11 ascendía a 16.000 u.m., según se ha explicado en los apartados anteriores y que estamos ante una pérdida definitiva, la sociedad ALFA, S.A., realizará el siguiente asiento:

16.000	<i>Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo (297)</i>		
12.000	<i>Tesorería (57)</i> (60.000 × 20%)		
2.000	<i>Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en empresas asociadas (673)</i>		
	a	<i>Participaciones en empresas del grupo (240)</i> (150.000 × 20%)	30.000
_____		x	_____