

CONTABILIDAD	CIERRE DEL EJERCICIO Y LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (CASO PRÁCTICO)	Núm.
TRIBUTACIÓN		45/2001

LUIS A. MALVÁREZ PASCUAL

Profesor titular de Derecho Financiero de la Universidad de Huelva

M. PILAR MARTÍN ZAMORA

Profesora titular de Contabilidad de la Universidad de Huelva

Extracto:

PRÓXIMAMENTE comienza el plazo para presentar la declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2000. A continuación se reproduce un supuesto práctico relativo al citado impuesto, donde, partiendo del balance de comprobación a 31 de diciembre de 2000 y de la información suministrada, se llevarán a cabo las siguientes operaciones:

- Proceso de regularización del ejercicio, determinando el resultado antes de impuestos.
- Liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2000.
- Contabilización del impuesto sobre beneficios devengado.
- Confeción de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio y del balance de situación a 31 de diciembre de 2000.

Sumario:

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 2000.

SOLUCIÓN.

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

ANEXO.

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 2000 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 1995 mediante arrendamiento financiero. El coste de adquisición de este elemento para la compañía de *leasing* ascendió a 20.000.000 de pesetas. Por otra parte, se conoce que el valor catastral del inmueble era en la fecha de adquisición de 15.000.000 de pesetas, de los que 3.000.000 de pesetas 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
1-1-1995	4.105.200	3.271.720	833.480
1-1-1996	4.105.200	3.119.980	985.220
1-1-1997	4.105.200	2.940.680	1.164.520
1-1-1998	4.105.200	2.728.720	1.376.480
1-1-1999	4.105.200	2.478.180	1.627.020
1-1-2000	4.105.200	2.182.060	1.923.140
1-1-2001	4.105.200	1.832.020	2.273.180
1-1-2002	4.105.200	1.418.260	2.686.940
1-1-2003	4.105.200	929.200	3.176.000
1-1-2004	4.105.200	351.180	3.754.020
1-1-2005	Opción de compra: 200.000		200.000
TOTAL	41.252.000	21.252.000	20.000.000

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** usada adquirida el 1 de marzo de 1995 por un importe de 20.000.000 de pesetas. 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 1984.

Este elemento fue transmitido el 1 de octubre de 2000 por un total de 34.000.000 de pesetas. A efectos del IS, se sabe que el coeficiente a que hace referencia el artículo 15.11 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) es superior a 0,4. CONCESUR S.A. tiene intención de reinvertir la mitad del valor de transmisión en la adquisición de elementos necesarios para el desarrollo de la actividad en los tres próximos años, por lo que decide acogerse parcialmente al diferimiento por reinversión.

c) Una **furgoneta** que fue adquirida el 1 de enero de 1998, habiendo ascendido su precio de adquisición a 4.000.000 de pesetas. Este elemento, al que se le estimó un valor residual de 500.000 pesetas, 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 1.000.000 de pesetas el 1 de enero de 1998. 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 1997 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
1-1-1997	2.556.076	950.000	1.606.076
1-1-1998	2.556.076	844.392	1.711.684
1-1-1999	2.556.076	673.224	1.882.852
1-1-2000	2.556.076	484.939	2.071.137
1-1-2001	2.556.076	277.825	2.278.251
1-1-2002	Opción de compra: 500.000		500.000
TOTAL	13.280.380	3.280.380	10.000.000

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 1965, costó 4.300.000 pesetas, de las cuales 690.000 pesetas 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 2000.

g) Una **máquina de reparación de chapa**. Este elemento, que se compró usado el 1 de enero de 1997, tuvo un coste de adquisición de 4.300.000 pesetas.

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 10.000.000 de pesetas, se ha elegido el método que permite una mayor aceleración de la amortización, sin computar valor residual alguno.

El 1 de marzo de 2000 se adquiere una nueva máquina reparadora de chapa, mediante contrato de arrendamiento financiero. El coste del bien para la empresa de *leasing* es de 12.000.000 de pesetas, amortizándose contablemente, dado que no existen dudas sobre el ejercicio de la opción de compra, atendiendo al 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 3.000.000 de pesetas, 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 las 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 2000 que asciende a 300.000 pesetas, durante el ejercicio se ha 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
1-3-2000	2.290.468	900.000	1.390.468
1-3-2001
1-3-2002
...
TOTAL	11.952.342	2.952.342	9.000.000

h) Tres **vehículos**, cuyo uso está cedido a los vendedores de CONCESUR S.A. Estos elementos, que fueron adquiridos el 1 de enero de 1996, tuvieron un coste de adquisición de 2.000.000 de pesetas cada uno de ellos, si bien el precio de venta al público de cada vehículo en aquella fecha ascendía a 2.900.000 pesetas.

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

i) Cinco **vehículos**, adquiridos el 1 de julio de 2000 por un total de 9.000.000 de pesetas, que, entre otros destinos, se emplean para la cesión gratuita a los clientes que, mientras sus coches se encuentran en reparación o revisión, así lo solicitan, si bien el consumo de gasolina corre por cuenta del cliente.

Estos vehículos se amortizan de forma lineal aplicando el coeficiente máximo según tablas oficialmente aprobadas. Además, se ha estimado un valor residual de 500.000 pesetas 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 10.000.000 de pesetas el 1 de octubre de 1999, si bien su precio de venta al público era de 12.000.000 de pesetas. Los otros cinco, cuyo coste ascendió a 11.000.000 de pesetas siendo su precio de venta al público de 13.500.000 pesetas, se han comprado el 1 de julio de 2000.

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 600.000 pesetas por vehículo, al estimarse que ése será el precio de venta como usado.

Al cierre del ejercicio 1999, dotó una provisión por depreciación del inmovilizado material un total de 575.000 pesetas, dado que el valor de mercado de los vehículos de demostración adquiridos en ese ejercicio ascendía a 8.550.000 pesetas. A 31 de diciembre de 2000 el valor de mercado de estos vehículos adquiridos en 1999 asciende a 5.500.000 pesetas. Por su parte, los vehículos que se compraron en el ejercicio actual tienen un valor de mercado por importe de 8.700.000 pesetas.

k) CONCESUR S.A. ha pagado 15.000.000 de pesetas por un derecho sobre **un solar**. En el contrato, que se formalizó el 1 de abril de 2000, 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 en espera de reparación. La construcción, que se ha realizado con medios propios y ha entrado en funcionamiento el 1 de octubre de 2000, ha supuesto un coste de producción por un total de 10.000.000 de pesetas.

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 2000 tal como figura en el apartado 7 de este enunciado. El precio de adquisición de cada uno de ellos fue de 6.500.000 pesetas, correspondiendo 2.000.000 de pesetas 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.

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

Durante el ejercicio ha efectuado ventas de vehículos, nuevos y usados, por un total de 370.000.000 de pesetas. Asimismo, se ha facturado por el servicio técnico un total de 65.000.000 de pesetas. 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 1999 un contrato de mantenimiento de los vehículos de COCHES DE ALQUILER S.L., cobrando por anticipado el importe acordado que ascendió a 5.000.000 de pesetas. En el año 2000 se ha renovado ese contrato habiéndose percibido un total de 5.200.000 pesetas.

b) El 1 de octubre de 1999 se vendieron a plazos cinco todoterrenos a una compañía fresera, si bien CONCESUR S.A. imputó 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 2000 que importan un total de 6.490.000 pesetas.

Al cierre del ejercicio se conoce que los inmuebles han sido objeto de embargo por la Hacienda Pública, al ser acreedor preferente. La empresa dota provisión por insolvencias por un importe de 21.000.000 de pesetas, 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 1.230.000 pesetas.

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 100.000.000 de pesetas	2 por 100
Entre 100.000.000 y 200.000.000 de pesetas	2,5 por 100
Entre 200.000.000 y 300.000.000 de pesetas	3 por 100
Más de 300.000.000 de pesetas	3,5 por 100

A 31 de octubre, CONCESUR S.A. había facturado un total de 290.000.000 de pesetas, habiendo percibido el *rappels* correspondiente a ese volumen de ventas.

e) 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 2000 los siguientes riesgos, dotando las oportunas provisiones para riesgos y gastos:

a) El concesionario 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 3.200.000 pesetas. Se conocen, además, los siguientes datos:

CONCEPTO	2000	1999	1998
Ventas sujetas a garantías	40.000.000	49.670.000	60.658.998
Gastos de reparaciones y revisiones	1.200.000	1.700.000	2.050.000

Las ventas con garantías vivas a 31 de diciembre de 2000 importan a 25.657.000 pesetas.

b) CONCESUR S.A. ha efectuado el 1 de enero de 2000 una venta de diez vehículos a COCHES DE ALQUILER S.L. con compromiso de compra de 700.000 pesetas por cada coche, una vez haya 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 1999 una provisión para responsabilidades por importe de 1.200.000 pesetas, como consecuencia de un aval prestado a un proveedor. Fiscalmente, ese gasto no resultó deducible.

Al cierre del ejercicio 2000 se constata que las causas que determinaron el nacimiento de la provisión han desaparecido.

d) La empresa estima que el desmantelamiento de la máquina de reparación de chapa adquirida en este ejercicio supondrá, una vez finalizada su vida útil, un desembolso de 860.000 pesetas.

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 a resultados linealmente el valor contable de la nave en el momento de 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 2000 se ha estimado, de acuerdo con el estudio actuarial, que la dotación anual a esa provisión coincide con la prima satisfecha, es decir, 6.300.000 pesetas.

4. Información sobre existencias y sus correcciones valorativas.

a) Al cierre del ejercicio 2000, el inventario practicado pone de manifiesto las siguientes existencias en almacén:

EXISTENCIAS	VALORACIÓN
Vehículos nuevos	62.000.000
Vehículos usados	15.900.000
Repuestos y accesorios	9.300.000
Trabajos en curso (mano de obra y repuestos en proceso)	1.400.000

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 importe total de los vehículos de tales características a 31 de diciembre de 2000 asciende a 12.578.000 pesetas. Por otra parte, da de baja tres vehículos adquiridos cinco años antes cuyo precio de adquisición fue de 1.250.000 pesetas y provisionados en el 50 por 100 de ese valor.

c) Por otra parte, el inventario extracontable ha puesto de manifiesto que del material de oficina adquirido durante el ejercicio 2000, que se ha registrado en la cuenta de *Otros servicios*, sólo se ha consumido la cantidad de 700.000 pesetas.

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

Desde el año 1996 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 2000, se ha aportado un total de 6.300.000 pesetas, es decir, 350.000 pesetas a nombre de cada uno de los dieciocho trabajadores que existen en plantilla.

Por otra parte, en junio de 2000 uno de los trabajadores obtiene la declaración de incapacidad, por lo que la empresa ejerce el derecho de rescate por la parte correspondiente a dicho trabajador a efectos de restablecer el equilibrio necesario. Se obtiene una cuantía de 1.156.000 pesetas, que corresponde a unas primas de 875.000 pesetas, correspondiendo al trabajador una indemnización de 1.000.000 de pesetas.

6. Información sobre otros gastos.

En relación con otros gastos registrados durante el ejercicio 2000 se cuenta con la siguiente información:

a) El 1 de junio CONCESUR S.A. ha firmado un contrato de alquiler de un local donde exponer vehículos de ocasión. El contrato, que tiene una duración de cinco años y prorrogable por otros cinco, obliga a CONCESUR S.A. a efectuar dos pagos semestrales por año por importe de 1.200.000 pesetas 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 3.000.000 de pesetas. La empresa ha registrado la factura recibida como gastos de ejercicio, no obstante estima que contribuirán a la obtención de ingresos de ejercicios futuros. La imputación a resultados de esa partida se realizará linealmente en 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 10.000.000 de pesetas, 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
1-7-2000	2.000.000	500.000
1-1-2001	2.000.000	500.000
1-7-2001	500.000	2.000.000
1-1-2002	500.000	2.000.000

c) En la cuenta de *Primas de seguros* se ha registrado el pago del recibo que cubre el riesgo de incendios de todas las instalaciones durante los meses de noviembre de 2000 a octubre de 2001. Este recibo, que tenía un importe de 1.200.000 pesetas, fue satisfecho a través de la cuenta corriente bancaria.

Se conoce que, por ese mismo concepto, se pagó en noviembre de 1999 un total de 1.100.000 pesetas.

d) Al cierre del ejercicio 2000 se estima que el IBI correspondiente a las nuevas edificaciones, que aún no ha sido objeto de liquidación por parte del Ayuntamiento de Huelva, ascenderá a 223.870 pesetas.

7. Información sobre otras operaciones.

La información de que se dispone sobre otras operaciones efectuadas en el ejercicio 2000 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 4.300.000 pesetas, correspondiendo 690.000 pesetas al valor del suelo. Este elemento patrimonial que fue adquirido en 1975 se encontraba totalmente amortizado en el momento de su salida de la contabilidad.

A efectos de la aportación, el solar se valora en 12.000.000 de pesetas, recibiendo CONCESUR S.A. 1.200 acciones de 10.000 pesetas nominales.

Al objeto de incluir en la base imponible del IS 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 1.245.128 pesetas.

El 1 de octubre CONCESUR S.A. decide ejercer el derecho de separación ante las constantes disputas con el titular del capital mayoritario. Así, recibe dos locales de negocio en el centro de la ciudad valorados cada uno de ellos en 6.500.000 pesetas, estimándose que el valor del suelo representa un total de 2.000.000 de pesetas.

b) En junio ha recibido unos dividendos de AUTORRECAMBIOS NORTE S.A., sociedad de la que posee, desde siete meses antes, el 10 por 100 del capital. Esta última sociedad acordó el reparto de dividendos correspondiendo a CONCESUR S.A. un total de 2.000.000 de pesetas, que fueron satisfechos mediante el pago en efectivo de 1.000.000 de pesetas y el resto mediante la entrega de mercancías (neumáticos y repuestos) valoradas en 1.000.000 de pesetas.

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 10.000.000 de pesetas.

d) 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 135.000 pesetas en concepto de gastos. Se estima que el valor de mercado de dicho asesoramiento es de 900.000 pesetas.

e) CONCESUR S.A. mantiene desde enero de 2000, como inversión financiera permanente, 1.000 participaciones en Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario (FIAMM) cuyo precio de adquisición ascendió a 1.500.000 pesetas

El 30 de junio de 2000 se anunció una distribución de resultados del FIAMM, que será cobrado en enero del próximo año, correspondiendo a CONCESUR S.A. un total de 200.000 pesetas.

Por otra parte, se comunica a la empresa que, al cierre del ejercicio 2000, el valor liquidativo de esas participaciones asciende a 1.600 pesetas por participación.

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)	32.278.522
REPARTO:	
• A Reserva legal	1.613.926
• A Reservas voluntarias	4.841.778
• A Dividendos	25.822.818

9. Otra información necesaria para la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2000.

a) CONCESUR S.A. cumplía en el año 1998 todos los requisitos para ser considerada empresa de reducida dimensión, perdiendo tal consideración a partir de los años siguientes -en los años anteriores a 1998 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 1998 fue el 33 por 100.

b) La entidad ha realizado los pagos correspondientes durante el ejercicio. Se sabe que el pago fraccionado realizado en abril de 2000 ascendió a 3.200.000 pesetas. Por otra parte, se conoce que la cuota íntegra del período 1999 ascendió a 61.000.000 de pesetas y que las deducciones, retenciones e ingresos a cuentas correspondientes a aquél ascendieron a 9.800.000 pesetas.

c) CONCESUR S.A. ha soportado retenciones durante el ejercicio 2000 por un importe de 398.261 pesetas.

d) Los gastos de formación del personal, a través de cursos de reciclaje, han supuesto un total de 1.200.000 pesetas. Por este mismo concepto, se incurrió en 1999 y en 1998 en una cuantía de 400.000 y 150.000 pesetas, respectivamente.

e) Otros datos necesarios para la liquidación del IS:

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 1998, 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 2000 y la liquidación del IS correspondiente al mismo.

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 31-DICIEMBRE-2000 (PREVIO A LA REGULARIZACIÓN)		
CUENTAS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREEDORES
1000. Capital social		135.000.000
1120. Reserva legal		7.200.000
1170. Reservas voluntarias		13.416.000
1400. Provisión para pensiones y obligaciones similares		15.577.620
1411. Provisión para impuestos (impuestos diferidos leasing 95)		23.436
1412. Provisión para impuestos (impuestos diferidos ordenador)		3.000
1413. Provisión para impuestos (impuestos diferidos leasing 97)		3.351
1420. Provisión para responsabilidades		1.200.000
1700. Deudas a largo plazo con entidades de crédito (leasing, 95)		12.515.600
1701. Deudas a largo plazo con entidades de crédito (leasing, 97)		500.000
1702. Deudas a largo plazo con entidades de crédito (leasing, 00)		7.371.406
1730. Proveedores de inmovilizado a largo plazo		11.421.500
1900. Accionistas por desembolsos no exigidos		
2160. Derecho de superficie	15.000.000	
2170. Derechos sobre bienes en régimen de arrend. financiero, 95	20.000.000	
2171. Derechos sobre bienes en régimen de arrend. financiero, 97	10.000.000	
2172. Derechos sobre bienes en régimen de arrend. financiero, 00	9.500.000	
2200. Terrenos y bienes naturales (nave industrial, 95)		
2201. Terrenos y bienes naturales (almacén, 65)		
2202. Terrenos y bienes naturales (locales de negocio)	106.122	
2210. Construcciones (nave industrial, 95)		
2211. Construcciones (almacén, 65)		
2212. Construcciones (nave industrial a revertir)	10.000.000	
2213. Construcciones (locales de negocio)	583.878	
2230. Máquina de reparación de chapa		
2270. Equipos para procesos de información	1.000.000	
2280. Elementos de transporte (furgoneta)	4.000.000	
2281. Elementos de transporte (vehículos-trabajadores)	6.000.000	
2282. Elementos de transporte (vehículos-clientes)	9.000.000	
2283. Elementos de transporte (vehículos de demostración)	21.000.000	
2500. IFP en capital		
2518. Participaciones en FIAMM a largo plazo	1.300.000	
2550. IFP, seguro colectivo	15.425.000	
2600. Fianzas constituidas a largo plazo	4.135.200	
2720. Gastos por intereses diferidos, leasing 95	6.712.720	
2721. Gastos por intereses diferidos, leasing 97	762.764	
2722. Gastos por intereses diferidos, leasing 00	2.952.342	
2810. Amortización acumulada del leasing, 95		1.600.000
2811. Amortización acumulada de leasing, 97		4.800.000
2820. Amort. acumulada de construcciones (nave industrial, 95)		
2821. Amort. acumulada de construcciones (almacén, 65)		
2822. Amort. acumulada de máquina de reparación de chapa		

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 31-DICIEMBRE-2000 (PREVIO A LA REGULARIZACIÓN)		
CUENTAS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREEDORES
2823. Amort. acumulada de elementos de tte. (furgoneta)		2.240.000
2824. Amort. acumulada de elementos de tte. (vehículos-trabajadores)		3.012.772
2825. Amort. acumulada de equipos procesos de información		700.000
2826. Amort. acumulada de elementos de tte.(vehículos demostración)		875.000
2920. Provisión por depreciación de vehículos demostración 99		575.000
3000. Vehículos nuevos	41.000.000	
3010. Vehículos usados	13.000.000	
3220. Repuestos	17.800.000	
3300. Trabajos en curso	8.600.000	
3900. Provisión por depreciación de vehículos usados		1.450.000
4000. Proveedores, marca		102.130.400
4001. Proveedores		6.470.000
4010. Proveedores, efectos comerciales a pagar		1.725.000
4100. Acreedores por prestaciones de servicios		841.200
4300. Clientes	157.000.000	
4310. Clientes, efectos comerciales a cobrar	9.770.000	
4350. Clientes de dudoso cobro	21.000.000	
4730. Hacienda Pública, pagos a cuenta	21.632.000	
4731. Hacienda Pública, retenciones	398.261	
4732. Hacienda Pública, ingresos a cuenta	250.000	
4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA		2.741.500
4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas		2.975.700
4760. Organismos de la Seguridad Social, acreedores		2.726.159
4791. Impuesto sobre beneficios diferido (leasing, 95)		1.077.223
4792. Impuesto sobre beneficios diferido (ordenador)		41.667
4794. Impuesto sobre beneficios diferido (leasing, 97)		134.630
4800. Gastos anticipados	916.667	
4850. Ingresos anticipados		2.500.000
5200. Deudas a corto plazo de entidades de crédito (leasing, 95)		4.105.200
5201. Deudas a corto plazo de entidades de crédito (leasing, 97)		2.556.076
5202. Deudas a corto plazo de entidades de crédito (leasing, 00)		2.290.468
5460. Intereses a corto plazo de participaciones en FIAMM	200.000	
5480. Imposiciones a plazo	5.700.000	
5650. Fianzas constituidas a corto plazo	1.430.000	
5700. Caja, pesetas	712.100	
5720. Banco c-c	2.582.910	
6000. Compras de vehículos nuevos	255.172.415	
6001. Compras de vehículos usados	21.275.300	
6020. Compras de otros aprovisionamientos	19.741.200	
6070. Trabajos realizados por otras empresas	2.148.000	
6090. Rappels por compras de vehículos nuevos		8.700.000
6210. Arrendamientos y cánones	2.400.000	

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 31-DICIEMBRE-2000 (PREVIO A LA REGULARIZACIÓN)		
CUENTAS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREEDORES
6220. Reparaciones y conservación	6.124.783	
6230. Servicios de profesionales independientes	1.735.000	
6240. Transportes	245.600	
6250. Primas de seguros	2.300.000	
6260. Servicios bancarios y similares	241.300	
6270. Publicidad, propaganda y relaciones públicas	3.760.000	
6280. Suministros	1.318.500	
6290. Otros servicios (material de oficina)	1.208.500	
6310. Otros tributos	741.130	
6400. Sueldos y salarios	81.135.700	
6410. Indemnizaciones	315.500	
6420. Seguridad Social a cargo de la empresa	29.208.852	
6490. Otros gastos sociales	145.300	
6690. Otros gastos financieros	731.200	
6820. Amortización de nave industrial, 95	600.000	
6823. Amortización de maquinaria 97	200.000	
7000. Ventas de vehículos nuevos		370.000.000
7001. Ventas de vehículos usados		40.000.000
7050. Prestación de servicios		65.000.000
7320. Trabajos realizados para el inmovilizado material		10.000.000
7590. Ingresos por servicios diversos		1.121.300
7603. Ingresos de participaciones en capital		2.000.000
7653. Descuentos sobre compras por pronto pago		981.300
7690. Otros ingresos financieros (intereses c-c)		542.670
7691. Ingresos derivados del rescate del seguro colectivo		281.000
7710. Beneficios procedentes del inmovilizado material (venta nave)		18.466.666
7781. Ingresos extraordinarios		1.325.400

SOLUCIÓN

Para resolver el supuesto planteado, partiendo del balance de comprobación a 31 de diciembre de 2000 y de la información suministrada, llevaremos a cabo las siguientes operaciones:

- Proceso de regularización del ejercicio, determinando el resultado antes de impuestos.
- Liquidación del IS correspondiente al ejercicio 2000.
- Contabilización del impuesto sobre beneficios devengado.
- Confección de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio y del balance de situación a 31 de diciembre de 2000.

1. Proceso de regularización.

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

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

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

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

Fases que serán desarrolladas para resolver el caso propuesto dando lugar a las anotaciones que se muestran a continuación.

1.1. Contabilización de operaciones no formalizadas.

Tanto la doctrina como la práctica contables están de acuerdo en la conveniencia de registrar las compras en las que se hayan retirado bienes o recibido servicios. De igual forma, se registrarán las ventas y prestaciones de servicios en las que se hayan entregado los bienes o ejecutado los servicios, 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 2000, 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:

1.230.000	<i>Cientes, facturas pendientes de formalizar (4309)</i>		
		<i>a Prestación de servicios (Servicio Técnico) (7050)</i>	1.230.000
_____		x _____	

1.2. 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 desde 1 de julio de 2000, por lo que sólo habrá de imputar como ingresos del ejercicio 2000 la mitad de la cuantía percibida:

2.600.000	<i>Prestación de servicios (Servicio Técnico) (7050)</i>		
		<i>a Ingresos anticipados (4850)</i>	2.600.000
_____		x _____	

De igual forma, será necesario eliminar el ajuste de periodificación efectuado en el ejercicio 1999 por los ingresos de los seis meses que correspondían al ejercicio 2000, si bien fueron cobrados el 1 de julio de 1999:

2.500.000	<i>Ingresos anticipados (4850)</i>		
		<i>a Prestación de servicios (Servicio Técnico) (7050)</i>	2.500.000
_____		x _____	

b) CONCESUR S.A., según la información facilitada, firmó el 1 de junio de 2000 un contrato de alquiler de un local para exponer los vehículos de ocasión. Este contrato le obliga a efectuar dos pagos anuales de 1.200.000 pesetas cada uno, con periodicidad semestral y por anticipado.

El pago realizado el 1 de junio abarca el período comprendido entre esa fecha y el 30 de noviembre de 2000 y, en consecuencia, es un gasto del ejercicio 2000. En cambio, la cuantía satisfecha el 1 de diciembre de 2000 comprende el período existente entre esa fecha y el 31 de mayo de 2001 por lo que habrá que ajustar el gasto contabilizado a fin de que en la determinación del resultado correspondiente al ejercicio 2000 tan sólo se computen los gastos devengados en ese ejercicio:

1.000.000 Gastos anticipados (4800)

a Arrendamientos y cánones (6210) 1.000.000

_____ x _____

c) Como consecuencia de la campaña de publicidad iniciada el 1 de julio de 2000, CONCESUR S.A. ha realizado un pago por importe de 2.000.000 de pesetas. Si tenemos en cuenta que la campaña se llevará a cabo durante dos años y que el coste total para el concesionario asciende a 5.000.000 de pesetas, en aplicación del principio del devengo se puede concluir que no todo el gasto registrado en el ejercicio 2000 corresponde al mismo, ya que el gasto devengado en cada ejercicio de duración de la campaña será:

EJERCICIO	PERÍODO DE CAMPAÑA	IMPORTE
2000	1-7-2000 – 31-12-2000	1.250.000
2001	1-1-2001 – 31-12-2001	2.500.000
2002	1-1-2002 – 30-6-2002	1.250.000
TOTAL		5.000.000

En consecuencia, procederá ajustar el gasto contabilizado como sigue:

750.000 Gastos anticipados (4800)

a Publicidad, propaganda y relaciones públicas (6270) 750.000

_____ x _____

1.3. 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.

1.3.1. Amortización de gastos de establecimiento.

Como consecuencia del contrato de arrendamiento al que anteriormente se ha hecho referencia, CONCESUR S.A. ha incurrido en gastos de instalación por importe de 3.000.000 de pesetas. 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 activación, que se registrará contablemente como sigue:

3.000.000	<i>Gastos de primer establecimiento (2010)</i>	
	a <i>Incorporación al activo de gastos de establecimiento (7300)</i>	3.000.000
	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 imputará a los resultados del ejercicio 2000 ascenderá a:

$$\begin{aligned} \text{Imputación de Gastos de primer establecimiento (2000)} &= \\ &= 3.000.000 \times 1/5 \times 7/12 = 350.000 \text{ pesetas} \end{aligned}$$

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

350.000	<i>Amortización de gastos de establecimiento (6800)</i>	
	a <i>Gastos de primer establecimiento (2010)</i>	350.000
	x	

1.3.2. Amortización del inmovilizado inmaterial.

a) Local comercial adquirido el 1 de enero de 1995 mediante arrendamiento financiero

En la fecha de adquisición del elemento se conoce que del valor catastral del inmueble que asciende a 15.000.000 de pesetas corresponde un total de 3.000.000 de pesetas al suelo. Dado que la Norma de Valoración 3.^a, b) del Plan General de Contabilidad (en adelante, 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)	15.000.000	100%
Valor catastral del terreno sobre el que se asienta el local comercial (1-1-1995)	3.000.000	$3.000.000/15.000.000 = 20\%$

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)	$20.000.000 \times 0,2 = 4.000.000$
Construcciones	$20.000.000 \times 0,8 = 16.000.000$

El local comercial ha sido adquirido mediante un contrato de arrendamiento financiero y dado que las condiciones económicas del mismo permitían asegurar que, a su conclusión, se ejercitaría la opción de compra, 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. En cuanto a su amortización, se efectúa atendiendo al coeficiente máximo según tablas (2 por 100 anual) y sin computar valor residual alguno, luego en el ejercicio 2000 corresponderá la siguiente cuantía:

$$\text{Amortización (2000)} = 16.000.000 \times 0,02 = 320.000 \text{ pesetas}$$

Por otra parte, como señala 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 se imputarán a resultados de acuerdo con un criterio sistemático.

En relación con el contrato de arrendamiento financiero celebrado en 1995, la empresa efectuó el siguiente apunte como consecuencia de la firma del mismo:

20.000.000	<i>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero, 95 (2170)</i>		
21.252.000	<i>Gastos por intereses diferidos, leasing 95 (2720)</i>		
		<i>a Deudas l-p con entidades de crédito (leasing, 95) (1700)</i>	37.146.800
		<i>a Deudas c-p con entidades de crédito (leasing, 95) (5200)</i>	4.105.200
	_____	x	_____

Durante el ejercicio 2000, además de amortizar el inmovilizado inmaterial, habrá que imputar a resultados, como gastos financieros, el importe devengado durante dicho período, lo que se realizará como sigue:

2.182.060	<i>Intereses de deudas l-p, leasing 95 (6620)</i>		
		<i>a Gastos por intereses diferidos, leasing 95 (2720)</i>	2.182.060
	_____	x	_____

b) Camión de carga adquirido mediante arrendamiento financiero

Como se ha expuesto en el apartado precedente, al no existir dudas respecto del ejercicio de la opción de compra, la empresa contabilizó la operación de arrendamiento financiero de la siguiente forma:

10.000.000	Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero, 97 (2171)		
3.280.380	Gastos por intereses diferidos, leasing 97 (2721)		
		a Deudas l-p con entidades de crédito (leasing, 97) (1701)	10.724.304
		a Deudas c-p con entidades de crédito (leasing, 97) (5201)	2.556.076
		_____ x _____	

Durante el ejercicio 2000, en primer lugar, habrá que imputar a resultados, como gastos financieros, el importe devengado durante dicho período, lo que se realizará como sigue:

484.939	Intereses de deudas l-p, leasing 97 (6621)		
		a Gastos por intereses diferidos, leasing 97 (2721)	484.939
		_____ x _____	

En segundo lugar, se amortizará el inmovilizado inmaterial. La cuota de amortización correspondiente al ejercicio 2000 ascenderá a:

$$\text{Amortización (2000)} = 10.000.000 \times 0,16 = 1.600.000 \text{ pesetas}$$

c) *Máquina reparadora de chapa adquirida el 1 de marzo de 2000 mediante arrendamiento financiero*

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 1997, habremos de acudir a lo establecido en la Norma 1.ª 3 de la Resolución de 30 de julio de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, 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	4.300.000
Amortización ejercicio 1997	$10.000.000 \times 0,12 = 1.200.000$
Amortización ejercicio 1998	$10.000.000 \times 0,12 = 1.200.000$
Amortización ejercicio 1999	$10.000.000 \times 0,12 = 1.200.000$
Amortización ejercicio 2000	$10.000.000 \times 0,12 \times 2 - 12 = 200.000$
Valor neto contable	500.000

CONCEPTO	IMPORTE
Valor neto contable de la máquina entregada	500.000
Deuda asumida	$12.000.000 - 3.000.000 = 9.000.000$
Valoración del inmovilizado inmaterial	9.500.000

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

9.500.000	<i>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero, 00 (2172)</i>	
2.952.342	<i>Gastos por intereses diferidos, leasing 00 (2722)</i>	
3.800.000	<i>Amortización acumulada máquina reparación chapa (2822)</i>	
	<i>a Máquina reparación chapa (2230)</i>	4.300.000
	<i>a Deudas l-p con entidades de crédito (leasing, 00) (1702)</i>	9.661.874
	<i>a Deudas c-p con entidades de crédito (leasing, 00) (5202)</i>	2.290.468

_____ X _____

Durante el ejercicio 2000, en primer lugar, habrá 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
1-3-2000	900.000	1-3-2000 – 28-2-2001	1-3-2000 – 31-12-2000; $900.000 \times 10/12 = 675.000$

675.000 *Intereses de deudas l-p, leasing*
00 (6622)

a *Gastos por intereses diferidos,*
leasing 00 (2722) 675.000

_____ x _____

En segundo lugar, se amortizará el inmovilizado inmaterial. Este elemento se amortizará atendiendo al coeficiente máximo según tablas, sin computar valor residual alguno.

La amortización de este elemento correspondiente al ejercicio 2000, durante los diez meses en que ha permanecido en la empresa, se calculará como sigue:

$$\text{Amortización (2000)} = 9.500.000 \times 0,12 \times 10/12 = 950.000 \text{ pesetas}$$

d) *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 del 2000:

15.000.000 *Derecho de superficie (2160)*

a *Banco e instituciones de crédito,*
c-c a la vista, pesetas (5720) 15.000.000

_____ x _____

De acuerdo con los datos facilitados, este elemento se amortizará linealmente en la duración del contrato. En consecuencia, la amortización correspondiente al ejercicio 2000 ascenderá a:

$$\text{Amortización (2000)} = 15.000.000 \times 1/30 \times 9/12 = 375.000 \text{ pesetas}$$

Teniendo en cuenta los cálculos efectuados, el reflejo contable que se practicará a 31 de diciembre de 2000 referido a la depreciación experimentada por el inmovilizado inmaterial será el siguiente:

320.000	Amortización del leasing, 95 (6810)		
1.600.000	Amortización del leasing, 97 (6811)		
950.000	Amortización del leasing, 00 (6812)		
375.000	Amortización del derecho de superficie (6813)		
		a Amortización acumulada leasing, 95 (2810)	320.000
		a Amortización acumulada leasing, 97 (2811)	1.600.000
		a Amortización Acumulada leasing, 00 (2812)	950.000
		a Amortización acumulada derecho de superficie (2813)	375.000
			x

1.3.3. Amortización del inmovilizado material.

a) Nave industrial adquirida en 1995

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)	$20.000.000 \times 0,2 = 4.000.000$
Construcciones	$20.000.000 \times 0,8 = 16.000.000$

Este elemento se viene amortizando a razón de un 5 por 100 anual, sin considerar valor residual alguno. La amortización correspondiente al ejercicio 2000, teniendo en cuenta que el elemento ha sido transmitido el 1 de octubre, ascenderá a:

$$\text{Amortización (2000)} = 16.000.000 \times 0,05 \times 9/12 = 600.000 \text{ pesetas}$$

600.000	<i>Amortización de nave industrial, 95 (6820)</i>		
		<i>a Amortización acumulada nave industrial, 95 (2820)</i>	600.000
_____		x	_____

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

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

34.000.000	<i>Banco e instituciones de crédito, c-c a la vista, pesetas (5720)</i>		
4.466.666	<i>Amortización acumulada nave industrial, 95 (2820)</i>		
		<i>a Terrenos y bienes naturales (nave industrial 95) (2200)</i>	4.000.000
		<i>a Construcciones (nave industrial 95) (2210)</i>	16.000.000
		<i>a Beneficios procedentes del inmovilizado material (7710)</i>	18.466.666
_____		x	_____

b) Furgoneta

De acuerdo con la información facilitada, la empresa ha decidido emplear 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 3.500.000 pesetas (precio de adquisición menos valor residual: 4.000.000 – 500.000), la amortización correspondiente al ejercicio 2000 se calculará como sigue:

EJERCICIO	AMORTIZACIÓN	VALOR PENDIENTE DE AMORTIZAR
1998	$3.500.000 \times 0,4 = 1.400.000$	2.100.000
1999	$2.100.000 \times 0,4 = 840.000$	1.260.000
2000	$1.260.000 \times 0,4 = 504.000$	756.000

c) Ordenador

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

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

La amortización que 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 se efectuarán de la siguiente forma:

- Dígitos asignados: 4, 3, 2, 1
- Suma de dígitos: $4 + 3 + 2 + 1 = 10$
- Cuota por dígito: $1.000.000/10 = 100.000$

Así, la amortización correspondiente al ejercicio 2000 será:

$$\text{Amortización (2000)} = 100.000 \times 2 = 200.000 \text{ pesetas}$$

d) Almacén adquirido en 1965

Este elemento patrimonial, a tenor de la información facilitada, se encuentra totalmente amortizado. Además, no figurará en el inventario extracontable confeccionado al cierre del ejercicio 2000 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 es el siguiente:

3.610.000	<i>Amortización acumulada almacén,</i> 65 (2821)		
690.000	<i>IFP en capital (2500)</i>	a	<i>Terrenos y bienes naturales</i> <i>(almacén 65) (2201)</i> 3.610.000
		a	<i>Construcciones (almacén 65) (2211)</i> 690.000
_____		x	_____

A pesar de que CONCESUR S.A. recibe 1.200 acciones de 10.000 pesetas nominales como consecuencia de que el almacén aportado se valore en 12.000.000 de pesetas, 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 1997

Esta máquina, que se compró usada el 1 de enero de 1997, se viene amortizando linealmente al 12 por 100 anual sobre el precio originario (10.000.000 de pesetas). Para calcular el gasto por amortización correspondiente en el ejercicio 2000 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 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:

$$\text{Amortización (2000)} = 10.000.000 \times 0,12 \times 2/12 = 200.000 \text{ pesetas}$$

200.000	<i>Amortización de maquinaria 97 (6823)</i>	
	<i>a Amortización acumulada máquina reparación chapa (2822)</i>	200.000
	x	

Ese asiento se ha registrado el 1 de marzo de 2000, 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 1997 se ha representado contablemente como sigue:

9.500.000	<i>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero, 00 (2172)</i>	
2.952.342	<i>Gastos por intereses diferidos, leasing 00 (2722)</i>	
3.800.000	<i>Amortización acumulada máquina reparación chapa (2822)</i>	
	<i>a Máquina reparación chapa (2230)</i>	4.300.000

a	Deudas l-p con entidades de crédito (leasing, 00) (1702)	9.661.874
a	Deudas c-p con entidades de crédito (leasing, 00) (5202)	2.290.468

x

f) Vehículos adquiridos en 1996

La empresa viene amortizando este elemento empleando el método 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 6.000.000 de pesetas ($3 \times 2.000.000$), dado que el valor residual se considera irrelevante, la amortización correspondiente al ejercicio 2000 se calculará como sigue:

EJERCICIO	AMORTIZACIÓN	VALOR PENDIENTE DE AMORTIZAR
1996	$6.000.000 \times 0,16 = 960.000$	5.040.000
1997	$5.040.000 \times 0,16 = 806.400$	4.233.600
1998	$4.233.600 \times 0,16 = 677.376$	3.556.224
1999	$3.556.224 \times 0,16 = 568.996$	2.987.228
2000	$2.987.228 \times 0,16 = 477.956$	2.509.272

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 500.000 pesetas por cada uno de los coches. Además ha de tenerse en cuenta que estos vehículos fueron adquiridos el 1 de julio de 2000, luego sólo han estado en funcionamiento durante seis meses del ejercicio 2000. En consecuencia, el gasto por amortización de este elemento patrimonial correspondiente al ejercicio 2000 será:

$$\text{Amortización (2000)} = (9.000.000 - 2.500.000) \times 0,16 \times 6/12 = 520.000 \text{ pesetas}$$

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 600.000 pesetas, imputándose linealmente el gasto por depreciación a la cuenta de resultados.

En consecuencia, respecto de los vehículos de demostración adquiridos en 1999, el gasto por amortización correspondiente al ejercicio 2000 ascenderá a:

$$\text{Amortización (2000)} = (10.000.000 - 3.000.000) \times 1/2 = 3.500.000 \text{ pesetas}$$

En cuanto a los vehículos de demostración adquiridos en el ejercicio 2000, 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:

$$\text{Amortización (2000)} = (11.000.000 - 3.000.000) \times 1/2 \times 6/12 = 2.000.000 \text{ de pesetas}$$

i) Nave industrial construida en 2000

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 2000, 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, 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:

10.000.000	<i>Construcciones (nave industrial a revertir) (2212)</i>	
	<i>a Trabajos realizados para el inmovilizado material (7320)</i>	10.000.000
	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 2000 será:

$$\text{Amortización (2000)} = 10.000.000 \times 1/50 \times 3/12 = 50.000 \text{ pesetas}$$

j) Locales de negocio adquiridos en 2000

Este elemento patrimonial llega a la empresa a través de la permuta de las participaciones en capital que se obtuvieron como consecuencia de la aportación no monetaria del almacén adquirido en 1965. 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 el precio de adquisición de los dos locales es de 13.000.000 de pesetas ($2 \times 6.500.000$), correspondiendo 2.000.000 de pesetas al valor del suelo sobre el que se asientan los mismos. Al estar valoradas las participaciones en capital en 690.000 pesetas 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.....	13.000.000	100%
Valor del terreno sobre el que se asientan los locales de negocio	2.000.000	$2.000.000/13.000.000 = 15,38\%$

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)	$690.000 \times 0,1538 = 106.122$
Construcciones	$690.000 \times 0,8462 = 583.878$

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

106.122	Terrenos y bienes naturales (locales de negocio) (2202)		
583.878	Construcciones (locales de negocio) (2213)		
		a IFP en capital (2500)	690.000
_____		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 2000, teniendo en cuenta que el elemento entró en la empresa el 1 de octubre, será:

$$\text{Amortización (2000)} = 583.878 \times 0,02 \times 3/12 = 2.919 \text{ pesetas}$$

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

504.000	Amortización furgoneta (6821)	
200.000	Amortización ordenador (6822)	
50.000	Amortización construcciones a revertir (6824)	
477.956	Amortización vehículos-trabajadores (6825)	
520.000	Amortización vehículos-clientes (6826)	
5.500.000	Amortización vehículos-demostración (6827)	
2.919	Amortización locales de negocio (6828)	
	a Amortización acumulada elementos tte. (furgoneta) (2823)	504.000
	a Amortización acumulada equipos procesos informac. (2825)	200.000
	a Amortización acumulada construcciones a revertir (2827)	50.000
	a Amortización acumulada elementos tte. (vehículos-trabajadores) (2824)	477.956
	a Amortización acumulada elementos tte. (vehículos-clientes) (2828)	520.000
	a Amortización acumulada elementos tte. (vehículos-demostración) (2826)	5.500.000
	a Amortización acumulada construcciones (locales de negocio) (2829)	2.919

x

1.4. Adecuación de los saldos de las cuentas a los valores atribuidos según el inventario extratable.

Analizaremos en este epígrafe, en primer lugar, las variaciones experimentadas en las provisiones, ya sea 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 FIAMM por el valor liquidativo al cierre del ejercicio.

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

a) *Provisión por depreciación del inmovilizado material*

De acuerdo con la información contabilizada, la empresa concesionaria dotó en el ejercicio 1999 una provisión por depreciación del inmovilizado material por importe de 575.000 pesetas relacionada con los vehículos de demostración adquiridos en 1999. Al cierre del ejercicio 2000, el valor de mercado de este inmovilizado es de 5.500.000 pesetas. 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.

VEHÍCULOS DE DEMOSTRACIÓN ADQUIRIDOS EN 1999	
CONCEPTO	IMPORTE
Valor neto contable = Precio de adquisición – Amortización Acumulada	10.000.000 – 4.375.000 = 5.625.000
Valor de mercado	5.500.000

Como se puede comprobar el precio de mercado es inferior al valor neto contable de los vehículos de demostración adquiridos en 1999. En consecuencia, habría que dotar una provisión por depreciación del inmovilizado material por un importe de 125.000 pesetas. Ahora bien, dado que la empresa dotó provisión en el ejercicio actual para este elemento patrimonial por un total de 575.000 pesetas, al cierre del ejercicio 2000 lo que procede es reducir esa provisión por una cuantía de 450.000 pesetas:

450.000	<i>Provisión por depreciación de vehículos demostración 99 (2920)</i>	
	<i>a Exceso de provisión del inmovilizado material (7920)</i>	450.000
_____	x	_____

En cuanto a los vehículos de demostración adquiridos en el ejercicio 2000, habrá que proceder de la misma forma:

VEHÍCULOS DE DEMOSTRACIÓN ADQUIRIDOS EN 2000	
CONCEPTO	IMPORTE
Valor neto contable = Precio de adquisición – Amortización Acumulada	11.000.000 – 2.000.000 = 9.000.000
Valor de mercado	8.700.000

Dado que el precio de mercado es inferior al valor neto contable de estos vehículos adquiridos en el ejercicio 2000, se dotará una provisión por depreciación del inmovilizado material como sigue:

300.000	<i>Dotación a la provisión del inmovilizado material (6920)</i>		
	<i>a Provisión por depreciación de vehículos demostración 00 (2921)</i>	300.000	
	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 todoterrenos y aportó garantía inmobiliaria ha resultado embargada 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 21.000.000 de pesetas:

21.000.000	<i>Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico (6940)</i>		
	<i>a Provisión para insolvencias, empresa fresera (4900)</i>	21.000.000	
	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, dotando la oportuna provisión:

CÁLCULO DE LA PROVISIÓN POR INSOLVENCIAS (MÉTODO GLOBAL)	
CONCEPTO	IMPORTE
Saldo de la partida <i>Cientes</i> (31-12-2000)	157.000.000
Saldo de la partida <i>Cientes, facturas pendientes de formalizar</i> (31-12-2000)	1.230.000
Saldo de la partida <i>Cientes, efectos comerciales a cobrar</i> (31-12-2000)	9.770.000
Provisión para insolvencias de tráfico	(157.000.000 + 1.230.000 + + 9.770.000) × 0,01 = 1.680.000

1.680.000	<i>Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico (6940)</i>		
		a	<i>Provisión para insolvencias, método global (4901)</i>
			1.680.000
_____		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 1999 ascendió a 1.450.000 pesetas, que deberá ser eliminada antes de proceder al cierre del ejercicio 2000:

1.450.000	<i>Provisión por depreciación de vehículos usados (3900)</i>		
		a	<i>Provisión de vehículos usados aplicada (7931)</i>
			1.450.000
_____		x	_____

Por otra parte, dado que existen al cierre del ejercicio vehículos usados en las condiciones señaladas por importe de 12.578.000 pesetas, procederá dotar una provisión por depreciación por una cuantía del 25 por 100 de ese valor:

3.144.500	<i>Dotación a la provisión de vehículos usados (6930)</i>		
		a	<i>Provisión por depreciación de vehículos usados (3900)</i>
			3.144.500
_____		x	_____

1.4.2. 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 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	10.000.000
Depreciación experimentada desde su entrada en funcionamiento hasta la fecha de reversión (1-10-2000 – 31-3-2030)	5.900.000
Valor neto contable de la construcción a revertir (31-3-2030) ..	4.100.000

$$\text{Dotación (2000)} = 4.100.000 \times 1/30 \times 9/12 = 102.500 \text{ pesetas}$$

El asiento correspondiente a la dotación al fondo de reversión a realizar al cierre del ejercicio 2000 será el siguiente:

102.500	Dotación al fondo de reversión (6900)	
	a Fondo de reversión (1440)	102.500
_____	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 1999. En consecuencia, sólo procederá la constitución de la provisión por el importe de la estimación realizada:

3.200.000	Dotación a la provisión para otras operaciones de tráfico (6950)	
	a Provisión para otras operaciones de tráfico (4990)	3.200.000
_____	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 2000 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 (700.000 pesetas por cada uno de los coches), será necesario dotar una provisión para riesgos y gastos por la deuda probable en el ejercicio 2000 que es cuando ha tenido lugar la venta de vehículos:

1.400.000 Gastos de recompra (6298)		a Provisión para recompra de vehículos (1450)	1.400.000
	x		

d) *Provisión para responsabilidades*

La empresa dotó una provisión para responsabilidades por importe de 1.200.000 pesetas como consecuencia de un aval prestado a un proveedor. Al cierre del ejercicio 2000, al constatarse que las causas que determinaron la constitución de la provisión han desaparecido, procederá eliminar la provisión dotada, lo que se efectuará como sigue:

1.200.000 Provisión para responsabilidades (1420)		a Exceso de provisión para riesgos y gastos (7900)	1.200.000
	x		

e) *Provisión por 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 2000 supondrá, una vez finalizada su vida útil, un desembolso de 860.000 pesetas. Así, la dotación correspondiente al ejercicio 2000 a esta provisión para riesgos y gastos se calculará como sigue:

$$\text{Dotación (2000)} = 860.000 \times 0,12 \times 10/12 = 86.000 \text{ pesetas}$$

86.000	<i>Gastos por desmantelamiento del inmovilizado (6299)</i>		
		<i>a Provisión por valor residual negativo (1460)</i>	86.000
_____		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 2000 habrá contabilizado lo siguiente:

6.300.000	<i>IFP, seguro colectivo (2550)</i>		
		<i>a Banco e instituciones de crédito, c-c a la vista, pesetas (5720)</i>	6.300.000
_____		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:

6.300.000	<i>Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones (6430)</i>		
		<i>a Provisión para pensiones y obligaciones similares (1400)</i>	6.300.000
_____		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 2000 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:

1.102.420	<i>Banco e instituciones de crédito, c-c a la vista, pesetas (57200)</i>		
50.580	<i>Hacienda Pública, retenciones (47300)</i>		
		a	<i>IFP, seguro colectivo (2550)</i> 875.000
		a	<i>Ingresos derivados del rescate del seguro colectivo (7691)</i> 281.000
			_____ x _____

- Por el pago al trabajador de los compromisos contraídos

1.000.000	<i>Provisión para pensiones y obligaciones similares (1400)</i>		
		a	<i>Banco e instituciones de crédito, c-c a la vista, pesetas (5720)</i> 1.000.000
			_____ x _____

g) *Provisión para impuestos*

De acuerdo con la información facilitada, no ha sido liquidado por el Ayuntamiento de Huelva el IBI correspondiente a las nuevas edificaciones, si bien CONCESUR S.A. estima que podría ascender a 223.870 pesetas. 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:

223.870	<i>Otros tributos (6310)</i>		
		a	<i>Provisión para impuestos (1410)</i> 223.870
			_____ x _____

1.4.3. Ajuste de existencias.

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

EXISTENCIAS	VALORACIÓN
Vehículos nuevos	62.000.000
Vehículos usados	15.900.000
Repuestos y accesorios	9.300.000
Trabajos en curso (mano de obra y repuestos en proceso)	1.400.000

Sin embargo, en el balance de comprobación siguen apareciendo las mercancías existentes a comienzos del ejercicio 2000. Por ello, será necesario efectuar un ajuste de la cifra de existencias para que la contabilidad refleje las verdaderas existencias con las que cuenta la empresa al cierre del ejercicio.

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

En el caso planteado se efectuará ese ajuste como sigue:

- Por la eliminación de las existencias iniciales del ejercicio 2000

41.000.000	Variación de existencias de vehículos nuevos (6100)		
13.000.000	Variación de existencias de vehículos usados (6101)		
17.800.000	Variación de existencias de repuestos (6110)		
		a Vehículos nuevos (3000)	41.000.000
		a Vehículos usados (3010)	13.000.000
		a Repuestos (3220)	17.800.000
		_____ x _____	
8.600.000	Variación de existencias de trabajos en curso (7100)		
		a Trabajos en curso (3300)	8.600.000
		_____ x _____	

- Por la incorporación de las existencias finales del ejercicio 2000

62.000.000	<i>Vehículos nuevos (3000)</i>		
13.000.000	<i>Vehículos usados (3010)</i>		
17.800.000	<i>Repuestos (3220)</i>		
		a	<i>Variación de existencias de vehículos nuevos (6100)</i> 62.000.000
		a	<i>Variación de existencias de vehículos usados (6101)</i> 13.000.000
		a	<i>Variación de existencias de repuestos (6110)</i> 17.800.000
			_____ x _____
1.400.000	<i>Trabajos en curso (3300)</i>		
		a	<i>Variación de existencias de trabajos en curso (7100)</i> 1.400.000
			_____ 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:

508.500	<i>Material de oficina (3280)</i>		
		a	<i>Variación de existencias de material de oficina (6120)</i> 508.500
			_____ 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.

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

De acuerdo con la información facilitada, la empresa adquirió unas participaciones en FIAMM, habiendo sido registradas por su valor de adquisición (1.500.000 pesetas).

El 30 de junio se anunció una distribución de resultados del FIAMM correspondiendo a CONCESUR S.A. un total de 200.000 pesetas, lo cual ha sido registrado por la empresa como sigue:

200.000	<i>Intereses a c-p de participaciones FIAMM (5460)</i>			
	<i>a Participaciones FIAMM (2518)</i>	200.000		
	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 FIAMM, 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 1.600 pesetas. 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:

300.000	<i>Participaciones FIAMM (2518)</i>			
	<i>a Ingresos de participaciones FIAMM (7618)</i>	300.000		
	x			

1.5. 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 2000, el resultado antes de impuestos se determinará mediante los asientos siguientes:

CUENTAS	DEBE	HABER
(1290) Pérdidas y ganancias	496.243.691	
(6000) Compras de vehículos nuevos		255.172.415
(6001) Compras de vehículos usados		21.275.300
(6020) Compras de otros aprovisionamientos		19.741.200
(6070) Trabajos realizados por otras empresas		2.148.000
(6110) Variación de existencias de repuestos		8.500.000
(6210) Arrendamientos y cánones		1.400.000
(6220) Reparaciones y conservación		6.124.783
(6230) Servicios de profesionales independientes		1.735.000
(6240) Transportes		245.600
(6250) Primas de seguros		2.216.667
(6260) Servicios bancarios y similares		241.300
(6270) Publicidad, propaganda y relaciones públicas		3.010.000
(6280) Suministros		1.318.500
(6290) Otros servicios (material de oficina)		1.208.500
(6298) Gastos de recompra		1.400.000
(6299) Gastos por desmantelamiento del inmovilizado		86.000
(6310) Otros tributos		965.000
(6400) Sueldos y salarios		81.135.700
(6410) Indemnizaciones		315.500
(6420) Seguridad Social a cargo de la empresa		29.208.852
(6430) Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones		6.300.000
(6490) Otros gastos sociales		145.300
(6620) Intereses de deudas a largo plazo, leasing 95		2.182.060
(6621) Intereses de deudas a largo plazo, leasing 97		484.939
(6622) Intereses de deudas a largo plazo, leasing 00		675.000
(6690) Otros gastos financieros		731.200
(6800) Amortización de gastos de establecimiento		350.000
(6810) Amortización del leasing, 95		320.000
(6811) Amortización del leasing, 97		1.600.000
(6812) Amortización del leasing, 00		950.000
(6813) Amortización del derecho de superficie		375.000
(6820) Amortización de nave industrial, 95		600.000
(6821) Amortización de furgoneta		504.000
(6822) Amortización de ordenador		200.000
(6823) Amortización de maquinaria 97		200.000
(6824) Amortización de construcciones a revertir		50.000
(6825) Amortización de vehículos-trabajadores		477.956
(6826) Amortización de vehículos-clientes		520.000
(6827) Amortización de vehículos-demostración		5.500.000
(6828) Amortización de locales de negocio		2.919
(6900) Dotación al fondo de reversión		102.500
(6920) Dotación a la provisión del inmovilizado material		300.000
(6930) Dotación a la provisión de vehículos usados		3.144.500
(6940) Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico		22.680.000
(6950) Dotación a la provisión para otras operaciones de tráfico		3.200.000
(7100) Variación de existencias de trabajos en curso		7.200.00
TOTAL	496.243.691	496.243.691

CUENTAS	DEBE	HABER
(6090) Rappels por compras de vehículos nuevos	12.950.000	
(6100) Variación de existencias de vehículos nuevos	21.000.000	
(6101) Variación de existencias de vehículos usados	2.900.000	
(6120) Variación de existencias de material de oficina	508.500	
(7000) Ventas de vehículos nuevos	370.000.000	
(7001) Ventas de vehículos usados	40.000.000	
(7050) Prestación de servicios (Servicio Técnico)	66.130.000	
(7300) Incorporación al activo de gastos de establecimiento	3.000.000	
(7320) Trabajos realizados para el inmovilizado material	10.000.000	
(7590) Ingresos por servicios diversos	1.121.300	
(7603) Ingresos de participaciones en capital	2.000.000	
(7618) Ingresos de participaciones en FIAMM a largo plazo	300.000	
(7653) Descuentos sobre compras por pronto pago	981.300	
(7690) Otros ingresos financieros (intereses c-c)	542.670	
(7691) Ingresos derivados del rescate del seguro colectivo	281.000	
(7710) Beneficios procedentes del inmovilizado material (venta nave)	18.466.666	
(7781) Ingresos extraordinarios	1.325.400	
(7900) Exceso de provisión para riesgos y gastos	1.200.000	
(7920) Exceso de provisión del inmovilizado material	450.000	
(7931) Provisión de vehículos usados aplicada	1.450.000	
(1290) Pérdidas y ganancias		554.606.836
TOTAL	554.606.836	554.606.836

Por tanto, al ascender los ingresos y los gastos del ejercicio a 554.606.836 y 496.243.691 pesetas, respectivamente, la empresa habrá obtenido durante el ejercicio 2000 un beneficio antes de impuestos por importe de 58.363.145 pesetas.

2. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

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

- En primer lugar, detectaremos las diferencias entre la normativa contable y fiscal en el caso planteado.
- En segundo lugar, determinaremos los pagos fraccionados correspondientes al período impositivo de 2000.
- 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 1995

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 20.000.000 de pesetas, los valores de la construcción y del suelo son, respectivamente, 16.000.000 y 4.000.000 de pesetas. En consecuencia, la base de amortización es 16.000.000 de pesetas.

Contablemente, la empresa ha considerado una cuota lineal del 2 por 100, de lo que resulta una cuota anual de 320.000 pesetas ($16.000.000 \times 0,02$).

Fiscalmente, se ha de aplicar el régimen vigente con anterioridad a la aprobación de la Ley 43/1995 (en adelante, 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:

$$\text{Cuantía deducible (2000)} = 0,8 \times 1.923.140 = 1.538.512 \text{ pesetas}$$

En consecuencia, deberá practicarse un ajuste negativo por importe de 1.218.512 pesetas.

• Nave industrial adquirida en 1995

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 16.000.000 de pesetas.

La amortización contable del período es de 600.000 pesetas ($16.000.000 \times 0,05 \times 9/12$). 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 1998, 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 2000, como se ha analizado anteriormente, asciende a 200.000 pesetas.

Ahora bien, suponiendo que fiscalmente la empresa decide amortizar en tres años –recordemos 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:

$$\text{Cuota por dígito} = \frac{1.000.000}{3+2+1} = 166.666 \text{ pesetas}$$

En el año 2000, el dígito que corresponde es 1 y, en consecuencia, la amortización fiscalmente deducible será 166.666 pesetas (166.666×1).

Por tanto, habrá que realizar un ajuste positivo por un importe de 33.334 pesetas.

• **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 1.600.000 pesetas ($10.000.000 \times 0,16$).

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 2.071.137 pesetas.

En consecuencia, se realizará un ajuste negativo por importe de 471.137 pesetas.

• **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 2000 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 3.000.000 de pesetas, 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 consti-

tuir 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 9.000.000 de pesetas (12.000.000 – 3.000.000), mientras que el valor residual de la máquina que se entrega es de 500.000 pesetas (4.300.000 – 3.800.000). En consecuencia, dicho elemento se habrá valorado por 9.500.000 pesetas y sobre ese valor se practicará la amortización contable. Sin embargo, fiscalmente, las cuotas del arrendamiento financiero van a referirse a 12.000.000 de pesetas, 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 (3.000.000 de pesetas) y su valor neto contable (500.000 pesetas), es decir, deberá realizar un ajuste positivo en el año 2000 por importe de 2.500.000 pesetas. 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 9.500.000 pesetas representa 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 ascendiente en el caso planteado a 1.690.468 pesetas que corresponde a la suma de la cuota realmente satisfecha más la parte proporcional que corresponde al ejercicio de la cuota inicial

- (1.390.468 + 300.000). En consecuencia, sería deducible de la cuota de *leasing* tan sólo 1.338.174 pesetas. Por su parte, en virtud del artículo 18 de la LIS sería posible deducir una cantidad adicional aplicando, a la citada diferencia de 2.500.000 pesetas, 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 9.500.000 pesetas y la cantidad deducible en el período asciende a 1.338.174 pesetas, será posible deducir igualmente el 14,09 por 100 sobre la cantidad de 2.500.000 pesetas, es decir, 352.250 pesetas. En consecuencia, la cantidad deducible ascendería a 1.690.424 pesetas (1.338.174 + 352.250).
- 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 1.690.468 pesetas. 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 2000, 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 950.000 pesetas, se practicará un ajuste negativo por un total de 740.424 pesetas.

• Vehículos cedidos a vendedores y clientes

Si los vehículos no están destinados a la venta, tras un breve 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 reali-

zación de pruebas, ensayos, demostraciones, prensa, cortesía y 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 (5.500.000 pesetas) no tiene carácter deducible, debiendo practicarse un ajuste positivo por importe de 5.500.000 pesetas.

• 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 2000 CONCESUR S.A. podrá deducir la cantidad de 375.000 pesetas ($15.000.000 \times 1/30 \times 9/12$). 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 10.000.000 de pesetas, por lo que esta cantidad constituye la base de amortización. De acuerdo con dichos datos, el gasto por amortización del ejercicio 2000 asciende a 50.000 pesetas ($10.000.000 \times 0,02 \times 3/12$), 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 indi-

ferente 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 690.000 pesetas. 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 2.919 pesetas ($690.000 \times 0,8462 \times 0,02 \times 3/12$), 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 2000 la cantidad de 350.000 pesetas ($3.000.000 \times 1/5 \times 7/12$).

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 21.000.000 de pesetas no va a ser fiscalmente deducible, pues no ha transcurrido un año desde el vencimiento de la obligación. Por tanto, procederá realizar un ajuste positivo por la citada cantidad.

Tampoco resulta deducible la provisión dotada por el método global, que asciende a 1.680.000 pesetas, al no tratarse de una empresa de reducida dimensión.

En consecuencia, la totalidad de la provisión para insolvencias de tráfico dotada contablemente será objeto de corrección para la determinación de la base imponible, lo que dará lugar a un ajuste positivo por importe de 22.680.000 pesetas ($21.000.000 + 1.680.000$).

• **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 la del 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:

$$25.657.000 \times (4.950.000 - 150.328.998) = 846.681 \text{ pesetas}$$

Teniendo en cuenta que contablemente se ha dotado una provisión para otras operaciones de tráfico por importe de 3.200.000 pesetas y que tan sólo resulta deducible la cuantía antes calculada (846.681 pesetas), se deberá realizar un ajuste positivo por la diferencia entre esos dos importes, o sea, por 2.353.319 pesetas.

• **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 ALQUILER S.L., ha dotado una provisión para riesgos y gastos por una cuantía de 1.400.000 pesetas.

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 aquella 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 1.400.000 pesetas, 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 1.200.000 pesetas, 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 2000 ha computado un gasto por importe de 86.000 pesetas ($860.000 \times 0,12 \times$

× 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. En consecuencia, no procederá la realización de ajuste alguno.

• 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 2000 por importe de 102.500 pesetas.

Fiscalmente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 13.2 g) de la LIS, la cantidad deducible en el ejercicio 2000 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 4.100.000 pesetas. 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 2000: $4.000.000 \times 1/30 \times 9/12 = 102.500$ pesetas.

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 IBI, 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.

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 ². 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 6.300.000 pesetas.

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.

² Tras la modificación de la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, operada por la disposición adicional undécima, 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.

En el supuesto planteado, en el período impositivo 2000 resultará deducible la cantidad de 1.000.000 de pesetas dando lugar a un ajuste negativo por dicho importe ³.

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 [art. 15.2 e) de la LIS].

Por tanto, en la primera permuta se practicará un ajuste positivo por importe de 11.310.000 pesetas (12.000.000 – 690.000). 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, ascenderá a 1.245.128 pesetas.

³ 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:

6.300.000	Primas de seguro colectivo (6255)	a	Banco e instituciones de crédito, c/c a la vista, pesetas (5720)	6.300.000
		x		

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

50.580	Hacienda Pública, retenciones (4730)			
1.105.420	Banco e instituciones de crédito, c/c a la vista, pesetas (5720)	a	Personal, acreedor por compromisos de pensiones (4660)	875.000
		a	Otros ingresos financieros (7690)	281.000
		x		

3. Por el pago al trabajador:

875.000	Personal, acreedor por compromisos de pensiones (4660)			
125.000	Indemnizaciones (6410)	a	Banco e instituciones de crédito, c/c a la vista, pesetas (5720)	1.000.000
		x		

De haber optado la empresa por esta última forma de contabilización, el ajuste negativo a practicar sobre el resultado contable importaría 875.000 pesetas. El resto de la cantidad que recibe el trabajador (125.000 pesetas) está reflejado como gasto del ejercicio y, siendo deducible, no precisa de ajuste alguno.

Ahora bien, en la medida en 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 11.310.000 pesetas.

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 12.310.000 pesetas (13.000.000 – 690.000).

La cantidad de 12.310.000 pesetas 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 $[(2.000.000/13.000.000) \times 100]$ y, por ello, la cantidad de 1.893.278 pesetas $(12.310.000 \times 0,1538)$ 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, 10.416.722 pesetas, 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 2000 será el siguiente:

$$10.416.722 \times 0,02 \times 3/12 = 52.083 \text{ pesetas}$$

Por otra parte, todo lo que hemos señalado se ha de matizar con la posibilidad de aplicar la regla del diferimiento por reinversión en caso de permuta. Así se ha admitido en la Consulta de la AEAT de 18 de marzo de 1999, en la que ha señalado 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».

Respecto del supuesto planteado, hemos de destacar que la primera permuta podría acogerse al diferimiento por reinversión siempre que las acciones adquiridas supongan más del 5 por 100 del capital social que se crea. No obstante, al transmitirse antes del final de año, no tiene sentido aplicar dicho beneficio fiscal en relación con la misma.

En relación con la segunda permuta, no puede acogerse al citado beneficio en la medida en que los elementos transmitidos son acciones y para que el diferimiento sea aplicable cuando se transmiten dichos elementos es necesario que se hubieran poseído con, al menos, un año de antelación. Por ello, en este caso sería recomendable que el sujeto esperase 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:

$$\begin{aligned} \text{Precio de venta} - \text{Valor neto contable} &= 34.000.000 - \\ &- (20.000.000 - 4.466.666) = 18.466.666 \text{ pesetas} \end{aligned}$$

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: $20.000.000 \times 1,101 = 22.020.000$ pesetas.
2. Actualización de las dotaciones a la amortización contabilizadas: 4.606.799 pesetas.

PERÍODO	DOTACIÓN CONTABILIZADA	ACTUALIZACIÓN
1995	$16.000.000 \times 0,05 \times 10/12 = 666.666$	$666.666 \times 1,101 = 733.999$
1996	$16.000.000 \times 0,05 = 800.000$	$800.000 \times 1,049 = 839.200$
1997	$16.000.000 \times 0,05 = 800.000$	$800.000 \times 1,025 = 820.000$
1998	$16.000.000 \times 0,05 = 800.000$	$800.000 \times 1,012 = 809.600$
1999	$16.000.000 \times 0,05 = 800.000$	$800.000 \times 1,005 = 804.000$
2000	$16.000.000 \times 0,05 \times 9/12 = 600.000$	$600.000 \times 1 = 600.000$
TOTAL	4.466.666	4.606.799

3. Valor neto contable actualizado: $22.020.000 - 4.606.799 = 17.413.201$ pesetas
4. Diferencia entre el valor neto contable y el valor actualizado: $17.413.201 - 15.533.334 = 1.879.867$ pesetas

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 18.466.666 pesetas, tan sólo va a tributar por 16.586.799 pesetas.

Dado que, además, se acoge parcialmente al diferimiento por reinversión, también deberá incluir tan sólo la mitad del incremento de patrimonio, por lo que deberá realizar un ajuste negativo por la mitad de la cantidad citada anteriormente, es decir, 8.293.399 pesetas.

En definitiva, la operación de venta de la nave requerirá la realización de dos ajustes negativos sobre el resultado contable, a saber:

ORIGEN	IMPORTE DEL AJUSTE NEGATIVO
Corrección monetaria	1.879.867
Reinversión	8.293.399

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 900.000 pesetas.
2. La sociedad deberá hacer un ajuste negativo por importe de 765.000 pesetas.

j) *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.

k) *Participaciones en FIAMM*

En la medida en que la LIS no establece norma alguna al respecto de las participaciones en FIAMM, no será necesario practicar ajuste alguno sobre el resultado contable.

2.2. *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	$61.000.000 - 9.800.000 = 51.200.000$
Importe de los pagos fraccionados	$51.200.000 \times 0,18 = \mathbf{9.216.000}$

Por lo tanto, el total de pagos realizados durante el ejercicio 2000 será:

CONCEPTO	IMPORTE
Pago 1P-2000	3.200.000
Pago 2P-2000	9.216.000
Pago 3P-2000	9.216.000
TOTAL	21.632.000

2.3. Deducciones

a) Deducción por doble imposición

• Permuta de las acciones de la sociedad de nueva creación

Precio de venta: 13.000.000 de pesetas

Precio de adquisición: 12.000.000 de pesetas

Importe de la deducción: $1.000.000 \times 0,35 \times 0,5 = 175.000$ pesetas

• Dividendos recibidos de AUTORRECAMBIOS NORTE S.A.

CONCESUR S.A. ha percibido 2.000.000 de pesetas 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:

$$2.000.000 \times 0,35 \times 0,5 = 350.000 \text{ pesetas}$$

b) Deducción por gastos de formación profesional

Los gastos realizados en el ejercicio ascienden a 1.200.000 pesetas. Por su parte se conoce que, por este mismo concepto, se incurrió en 1999 y en 1998 en una cuantía de 400.000 y 150.000 pesetas, respectivamente. Por tanto, la media de los gastos realizados en los dos años anteriores asciende a 275.000 pesetas $[(400.000 + 150.000)/2]$.

En consecuencia, la deducción se calculará del siguiente modo:

$275.000 \times 0,05 =$	13.750
$925.000 \times 0,10 =$	92.500
TOTAL	106.250

2.4. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

a) Tabla de ajustes

Como resumen de lo expuesto en los epígrafes precedentes, podemos establecer la siguiente tabla en la que se explica el sentido de los ajustes y el carácter permanente o temporal de los mismos que, si bien tal clasificación no es relevante a la hora de efectuar la liquidación del IS, 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		1.218.512	T
Amortización ordenador	33.334		T
Amortización camión		471.137	T
Amortización máquina reparación de chapa		740.424	T
Amortización de vehículos de demostración	5.500.000		P
Provisión para insolvencias	22.680.000		T
Provisión para garantías	2.353.319		T
Provisión para recompra	1.400.000		T
Provisión responsabilidades		1.200.000	P
Aportación seguro colectivo	6.300.000		P
Importe seguro colectivo pagado al trabajador		1.000.000	P
Primera permuta	11.310.000	11.310.000	P
Primera permuta. Corrección monetaria		1.245.128	P
Segunda permuta	12.310.000	52.083	P
Venta nave industrial. Reinversión		8.293.399	T
Venta nave industrial. Corrección monetaria		1.879.867	P
Honorarios satisfechos a persona vinculada		765.000	P
IS reflejado en la cuenta de resultados	26.084.623		P
TOTAL	87.971.276	28.175.550	

b) Liquidación del IS ⁴

LIQUIDACIÓN DEL IS	
Beneficio después de impuestos	32.278.522
Aumentos	+ 87.971.276
Disminuciones	- 28.175.550
= Base imponible	92.074.248
Tipo de gravamen	35%
= Cuota íntegra	32.225.987
- Deducciones	631.250
= Cuota líquida	31.594.737
- Retenciones	398.261
- Ingresos a cuenta	250.000
- Pagos a cuenta	21.632.000
= Cuota a pagar	9.314.476

3. Contabilización del impuesto sobre beneficios.

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

- Diferencias permanentes entre la base imponible del IS y el resultado contable, pues de acuerdo con el criterio general contenido en la Norma de Valoración 16.^a del PGC, las diferencias permanentes se suman o restan al resultado económico antes de impuestos para llegar al resultado contable ajustado.
- Tipo de gravamen, que se aplicará al resultado contable ajustado a fin de obtener el impuesto bruto.
- Deducciones y bonificaciones en cuota aplicadas fiscalmente, pues sólo éstas minorarán el impuesto bruto para llegar al IS devengado.

⁴ En el anexo del presente trabajo se encuentra el modelo 201 con la liquidación del impuesto.

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
35.420.000 ⁵	17.452.078

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 aplicadas fiscalmente. Como se ha puesto de manifiesto, en el período impositivo 2000 CONCESUR S.A. ha aplicado en la liquidación del IS deducciones por importe de 631.250 pesetas.

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

IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS DEVENGADO	
Beneficio antes de impuestos	58.363.145
+ Diferencias permanentes	+ 35.420.000
- Diferencias permanentes	- 17.452.078
= Resultado contable ajustado	76.331.067
Tipo de gravamen	35%
= Impuesto bruto	26.715.873
- Deducciones	631.250
= Impuesto sobre sociedades devengado	26.084.623

⁵ No se incluye entre estas diferencias el ajuste correspondiente al IS reflejado en la cuenta de pérdidas y ganancias, pues, a pesar de su carácter permanente, el cálculo del IS devengado se efectúa sobre el beneficio antes de impuestos.

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:

DIFERENCIAS TEMPORALES				
CONCEPTO	CON ORIGEN EN EL EJERCICIO ACTUAL		CON ORIGEN EN EJERCICIOS ANTERIORES	
	POSITIVAS	NEGATIVAS	POSITIVAS	NEGATIVAS
Amortización local comercial		1.218.512		
Amortización ordenador			33.334	
Amortización camión		471.137		
Amortización máquina reparación chapa ..		740.424		
Provisión para insolvencias	22.680.000			
Provisión para garantías	2.353.319			
Provisión para recompra	1.400.000			
Venta nave industrial. Reinversión		8.293.399		

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 por que, en un ejercicio anterior se presentaron como positivas, luego cuando revierten dan lugar a un abono de los impuestos anticipados, partida que fue cargada cuando nació la diferencia temporal positiva.

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

CUENTAS	DEBE	HABER
(6300) Impuesto sobre beneficios	26.084.623	
(4740) Impuesto sobre beneficios anticipado (Provisión insolvencias)	7.938.000	
(4741) Impuesto sobre beneficios anticipado (Provisión para garantías) ..	823.662	
(4742) Impuesto sobre beneficios anticipado (Provisión para recompra) ..	490.000	
(4792) Impuesto sobre beneficios diferido (ordenador)	11.667	
(4791) Impuesto sobre beneficios diferido (leasing 95)		426.479
(4794) Impuesto sobre beneficios diferido (leasing 97)		164.898
(4795) Impuesto sobre beneficios diferido (leasing 00)		259.148
(4796) Impuesto sobre beneficios diferido (nave industrial, reinversión) .		2.902.690
(4730) Hacienda Pública, pagos a cuenta		21.632.000
(4731) Hacienda Pública, retenciones		398.261
(4732) Hacienda Pública, ingresos a cuenta		250.000
(4752) Hacienda Pública, acreedor por IS		9.314.476
TOTAL	35.347.952	35.347.952

4. Cuentas anuales.

Para finalizar ofrecemos la cuenta de pérdidas y ganancias y el balance de situación correspondientes al ejercicio 1999 ⁶. No incluimos la tercera cuenta anual, memoria, por cuanto no existe información suficiente para su confección.

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

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 31-DICIEMBRE-2000 (PREVIO A LA REGULARIZACIÓN)		
CUENTAS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREEDORES
1000. Capital social		135.000.000
1120. Reserva legal		7.200.000
1170. Reservas voluntarias		13.416.000
1400. Provisión para pensiones y obligaciones similares		21.877.620
1410. Provisión para impuestos		223.870

⁶ 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 del ejercicio anterior para facilitar la comparación de la información contenida en esos estados contables. Sin embargo, dado que en el caso planteado no contamos con datos del ejercicio 1999, sólo se ha incluido la información del ejercicio 2000.

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 31-DICIEMBRE-2000 (PREVIO A LA REGULARIZACIÓN)		
CUENTAS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREEDORES
1411. Provisión para impuestos (impuestos diferidos leasing 95)		23.436
1412. Provisión para impuestos (impuestos diferidos ordenador)		3.000
1413. Provisión para impuestos (impuestos diferidos leasing 97)		3.351
1420. Provisión para responsabilidades		
1440. Fondo de reversión		102.500
1450. Provisión para recompra de vehículos		1.400.000
1460. Provisión por valor residual negativo		86.000
1700. Deudas a largo plazo con entidades de crédito (leasing, 95)		12.515.600
1701. Deudas a largo plazo con entidades de crédito (leasing, 97)		500.000
1702. Deudas a largo plazo con entidades de crédito (leasing, 00)		7.371.406
1730. Proveedores de inmovilizado a largo plazo		11.421.500
1900. Accionistas por desembolsos no exigidos		
2010. Gastos de primer establecimiento	2.650.000	
2160. Derecho de superficie	15.000.000	
2170. Derechos sobre bienes en régimen de arrend. financiero, 95	20.000.000	
2171. Derechos sobre bienes en régimen de arrend. financiero, 97	10.000.000	
2172. Derechos sobre bienes en régimen de arrend. financiero, 00	9.500.000	
2200. Terrenos y bienes naturales (nave industrial, 95)		
2201. Terrenos y bienes naturales (almacén, 65)		
2202. Terrenos y bienes naturales (locales de negocio)	106.122	
2210. Construcciones (nave industrial, 95)		
2211. Construcciones (almacén, 65)		
2212. Construcciones (nave industrial a revertir)	10.000.000	
2213. Construcciones (locales de negocio)	583.878	
2230. Máquina de reparación de chapa		
2270. Equipos para procesos de información	1.000.000	
2280. Elementos de transporte (furgoneta)	4.000.000	
2281. Elementos de transporte (vehículos-trabajadores)	6.000.000	
2282. Elementos de transporte (vehículos-clientes)	9.000.000	
2283. Elementos de transporte (vehículos de demostración)	21.000.000	
2500. IFP en capital		
2518. Participaciones en FIAMM a largo plazo	1.600.000	
2550. IFP, seguro colectivo	15.425.000	
2600. Fianzas constituidas a largo plazo	4.135.200	
2720. Gastos por intereses diferidos, leasing 95	4.530.660	
2721. Gastos por intereses diferidos, leasing 97	277.825	
2722. Gastos por intereses diferidos, leasing 00	2.277.342	
2810. Amortización acumulada del leasing, 95		1.920.000
2811. Amortización acumulada de leasing, 97		6.400.000
2812. Amortización acumulada del leasing, 00		950.000
2813. Amortización acumulada del derecho de superficie		375.000
2820. Amort. acumulada de construcciones (nave industrial,95)		

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 31-DICIEMBRE-2000 (PREVIO A LA REGULARIZACIÓN)		
CUENTAS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREEDORES
2821. Amort. acumulada de construcciones (almacén, 65)		
2822. Amort. acumulada de máquina de reparación de chapa		
2823. Amort. acumulada de elementos de tte. (furgoneta)		2.744.000
2824. Amort. acumulada de elementos de tte. (vehículos-trabajadores)		3.490.728
2825. Amort. acumulada de equipos procesos de información		900.000
2826. Amort. acumulada de elementos de tte.(vehículos demostración)		6.375.000
2827. Amortización acumulada de construcciones a revertir		50.000
2828. Amort. acumulada de elementos de tte. (vehículos-clientes)		520.000
2829. Amortización acumulada de construcciones (locales de negocio)		2.919
2920. Provisión por depreciación de vehículos demostración 99		125.000
2921. Provisión por depreciación de vehículos demostración 00		300.000
3000. Vehículos nuevos	62.000.000	
3010. Vehículos usados	15.900.000	
3220. Repuestos	9.300.000	
3280. Material de oficina	508.500	
3300. Trabajos en curso	1.400.000	
3900. Provisión por depreciación de vehículos usados		3.144.500
4000. Proveedores, marca		97.880.400
4001. Proveedores		6.470.000
4010. Proveedores, efectos comerciales a pagar		1.725.000
4100. Acreedores por prestaciones de servicios		841.200
4300. Clientes	157.000.000	
4309. Clientes, facturas pendientes de formalizar	1.230.000	
4310. Clientes, efectos comerciales a cobrar	9.770.000	
4350. Clientes de dudoso cobro	21.000.000	
4730. Hacienda Pública, pagos a cuenta		
4731. Hacienda Pública, retenciones		
4732. Hacienda Pública, ingresos a cuenta		
4740. Impuesto sobre beneficios anticipado (Provisión insolvencias)	7.938.000	
4741. Impuesto sobre beneficios anticipado (Provisión para garantías)	823.662	
4742. Impuesto sobre beneficios anticipado (Provisión para recompra)	490.000	
4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA		2.741.500
4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas		2.975.700
4752. Hacienda Pública, acreedor por IS		9.314.476
4760. Organismos de la Seguridad Social, acreedores		2.726.159
4791. Impuesto sobre beneficios diferido (leasing, 95)		1.503.702
4792. Impuesto sobre beneficios diferido (ordenador)		30.000
4794. Impuesto sobre beneficios diferido (leasing, 97)		299.528
4795. Impuesto sobre beneficios diferido (leasing, 00)		259.148
4796. Impuesto sobre beneficios diferido (nave industrial, reinversión)		2.902.690
4800. Gastos anticipados	2.750.000	
4850. Ingresos anticipados		2.600.000

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 31-DICIEMBRE-2000 (PREVIO A LA REGULARIZACIÓN)		
CUENTAS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREEDORES
4900. Provisión para insolvencias, empresa fresera		21.000.000
4901. Provisión para insolvencias, método global		1.680.000
4990. Provisión para otras operaciones de tráfico		3.200.000
5200. Deudas a corto plazo de entidades de crédito (leasing, 95)		4.105.200
5201. Deudas a corto plazo de entidades de crédito (leasing, 97)		2.556.076
5202. Deudas a corto plazo de entidades de crédito (leasing, 00)		2.290.468
5460. Intereses a corto plazo de participaciones en FIAMM	200.000	
5480. Imposiciones a plazo	5.700.000	
5650. Fianzas constituidas a corto plazo	1.430.000	
5700. Caja, pesetas	712.100	
5720. Banco c-c	2.582.910	
6000. Compras de vehículos nuevos	255.172.415	
6001. Compras de vehículos usados	21.275.300	
6020. Compras de otros aprovisionamientos	19.741.200	
6070. Trabajos realizados por otras empresas	2.148.000	
6090. Rappels por compras de vehículos nuevos		12.950.000
6100. Variación de existencias de vehículos nuevos		21.000.000
6101. Variación de existencias de vehículos usados		2.900.000
6110. Variación de existencias de repuestos	8.500.000	
6120. Variación de existencias de material de oficina		508.500
6210. Arrendamientos y cánones	1.400.000	
6220. Reparaciones y conservación	6.124.783	
6230. Servicios de profesionales independientes	1.735.000	
6240. Transportes	245.600	
6250. Primas de seguros	2.216.667	
6260. Servicios bancarios y similares	241.300	
6270. Publicidad, propaganda y relaciones públicas	3.010.000	
6280. Suministros	1.318.500	
6290. Otros servicios (material de oficina)	1.208.500	
6298. Gastos de recompra	1.400.000	
6299. Gastos por desmantelamiento del inmovilizado	86.000	
6300. Impuesto sobre beneficios	26.084.623	
6310. Otros tributos	965.000	
6400. Sueldos y salarios	81.135.700	
6410. Indemnizaciones	315.500	
6420. Seguridad Social a cargo de la empresa	29.208.852	
6430. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones	6.300.000	
6490. Otros gastos sociales	145.300	
6620. Intereses de deudas a largo plazo, leasing 95	2.182.060	
6621. Intereses de deudas a largo plazo, leasing 97	484.939	
6622. Intereses de deudas a largo plazo, leasing 00	675.000	
6690. Otros gastos financieros	731.200	

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 31-DICIEMBRE-2000 (PREVIO A LA REGULARIZACIÓN)		
CUENTAS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREEDORES
6800. Amortización de gastos de establecimiento	350.000	
6810. Amortización del leasing, 95	320.000	
6811. Amortización del leasing, 97	1.600.000	
6812. Amortización del leasing, 00	950.000	
6813. Amortización del derecho de superficie	375.000	
6820. Amortización de nave industrial, 95	600.000	
6821. Amortización de furgoneta	504.000	
6822. Amortización de ordenador	200.000	
6823. Amortización de maquinaria 97	200.000	
6824. Amortización de construcciones a revertir	50.000	
6825. Amortización de vehículos-trabajadores	477.956	
6826. Amortización de vehículos-clientes	520.000	
6827. Amortización de vehículos-demostración	5.500.000	
6828. Amortización de locales de negocio	2.919	
6900. Dotación al fondo de reversión	102.500	
6920. Dotación a la provisión del inmovilizado material	300.000	
6930. Dotación a la provisión de vehículos usados	3.144.500	
6940. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico	22.680.000	
6950. Dotación a la provisión para otras operaciones de tráfico	3.200.000	
7000. Ventas de vehículos nuevos		370.000.000
7001. Ventas de vehículos usados		40.000.000
7050. Prestación de servicios (Servicio Técnico)		66.130.000
7100. Variación de existencias de trabajos en curso	7.200.000	
7300. Incorporación al activo de gastos de establecimiento		3.000.000
7320. Trabajos realizados para el inmovilizado material		10.000.000
7590. Ingresos por servicios diversos		1.121.300
7603. Ingresos de participaciones en capital		2.000.000
7618. Ingresos de participaciones en FIAMM a largo plazo		300.000
7653. Descuentos sobre compras por pronto pago		981.300
7690. Otros ingresos financieros (intereses c-c)		542.670
7691. Ingresos derivados del rescate del seguro colectivo		281.000
7710. Beneficios procedentes del inmovilizado material (venta nave)		18.466.666
7781. Ingresos extraordinarios		1.325.400
7900. Exceso de provisión para riesgos y gastos		1.200.000
7920. Exceso de provisión del inmovilizado material		450.000
7931. Provisión de vehículos usados aplicada		1.450.000

CUENTA DE RESULTADOS (DEBE)	
A) GASTOS	483.069.814
1. Reducción de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	7.200.000
2. Aprovisionamientos	269.478.415
a) Consumo de mercaderías	239.597.715
b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles	27.732.700
c) Otros gastos externos	2.148.000
3. Gastos de personal	117.105.352
a) Sueldos, salarios y asimilados	81.451.200
b) Cargas sociales	35.654.152
4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado	11.649.875
5. Variación de las provisiones de tráfico	27.574.500
a) Variación de provisiones de existencias	1.694.500
b) Variación de provisiones y pérdidas de créditos incobrables	22.680.000
c) Variación de otras provisiones de tráfico	3.200.000
6. Otros gastos de explotación	20.053.850
a) Servicios exteriores	18.986.350
b) Tributos	965.000
c) Otros gastos de gestión corriente	
d) Dotación al fondo de reversión	102.500
I. BENEFICIOS DE EXPLOTACIÓN	38.389.308
7. Gastos financieros y gastos asimilados	4.073.199
a) Por deudas con empresas del grupo	
b) Por deudas con empresas asociadas	
c) Por deudas con terceros y gastos asimilados	4.073.199
8. Variación de las provisiones de inversiones financieras	
9. Diferencias negativas de cambio	
II. RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS	31.771
III. BENEFICIOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS	38.421.079
10. Variación de las provisiones de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control	-150.000
11. Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial, material y cartera de control	
12. Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias	
13. Gastos extraordinarios	
14. Gastos y pérdidas de otros ejercicios	
IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS	19.942.066
V. BENEFICIOS ANTES DE IMPUESTOS	58.363.145
15. Impuesto sobre sociedades	26.084.623
16. Otros impuestos	
VI. RESULTADO DEL EJERCICIO (BENEFICIOS)	32.278.522

CUENTA DE RESULTADOS (HABER)	
B) INGRESOS	515.348.336
1. Importe neto de la cifra de negocios	476.130.000
a) Ventas	410.000.000
b) Prestaciones de servicios	66.130.000
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	13.000.000
4. Otros ingresos de la explotación	2.321.300
a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente	1.121.300
b) Subvenciones	
c) Exceso de provisiones para riesgos y gastos	1.200.000
I. PÉRDIDAS DE LA EXPLOTACIÓN	
5. Ingresos de participaciones en capital	2.000.000
a) En empresas del grupo	
b) En empresas asociadas	2.000.000
c) En empresas fuera del grupo	
6. Ingresos de otros valores negociables y de créditos del activo inmovilizado	300.000
a) De empresas del grupo	
b) De empresas asociadas	
c) De empresas fuera del grupo	300.000
7. Otros intereses e ingresos asimilados	1.804.970
a) De empresas del grupo	
b) De empresas asociadas	
c) Otros intereses	1.804.970
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	18.466.666
10. Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias	
11. Subvenciones de capital transferidas a resultados del ejercicio	
12. Ingresos extraordinarios	1.325.400
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	105.847.553
I. Gastos de establecimiento	2.650.000
II. Inmovilizaciones inmateriales	44.855.000
1. Gastos de investigación y desarrollo	
2. Concesiones, patentes, licencias, marcas y similares	15.000.000
3. Fondo de comercio	
4. Derechos de traspaso	
5. Aplicaciones informáticas	
6. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero	39.500.000
7. Anticipos	
8. Provisiones	
9. Amortizaciones	-9.645.000
III. Inmovilizaciones materiales	37.182.353
1. Terrenos y construcciones	10.690.000
2. Instalaciones técnicas y maquinaria	
3. Otras instalaciones, utillaje y mobiliario	
4. Anticipos e inmovilizaciones materiales en curso	
5. Otro inmovilizado	41.000.000
6. Provisiones	-425.000
7. Amortizaciones	-14.082.647
IV. Inmovilizaciones financieras	21.160.200
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	17.025.000
6. Otros créditos	
7. Depósitos y fianzas constituidas a largo plazo	4.135.200
8. Provisiones	
V. Acciones propias	
C) Gastos a distribuir en varios ejercicios	7.085.827
D) Activo circulante	274.910.672
I. Accionistas por desembolsos exigidos	
II. Existencias	85.964.000
1. Comerciales	77.900.000
2. Materias primas y otros aprovisionamientos	9.808.500
3. Productos en curso y semiterminados	1.400.000
4. Productos terminados	
5. Subproductos, residuos y materiales recuperados	
6. Anticipos	
7. Provisiones	-3.144.500
III. Deudores	175.571.662
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios	189.000.000
2. Empresas del grupo, deudores	
3. Empresas asociadas, deudores	
4. Deudores varios	.../...

.../...	
5. Personal	
6. Administraciones públicas	9.251.662
7. Provisiones	-22.680.000
IV. Inversiones financieras temporales	7.330.000
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	200.000
6. Otros créditos	5.700.000
7. Depósitos y fianzas constituidas a corto plazo	1.430.000
8. Provisiones	
V. Acciones propias a corto plazo	
VI. Tesorería	3.295.010
VII. Ajustes por periodificación	2.750.000
TOTAL ACTIVO	387.844.052

BALANCE DE SITUACIÓN (PASIVO)	
A) Fondos propios	187.894.522
I. Capital suscrito	135.000.000
II. Prima de emisión	
III. Reserva de revalorización	
IV. Reservas	20.616.000
1. Reserva legal	7.200.000
2. Reserva para acciones propias	
3. Reserva para acciones de la sociedad dominante	
4. Reservas estatutarias	
5. Otras reservas	13.416.000
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)	32.278.522
VII. Dividendo a cuenta entregado en el ejercicio	
B) Ingresos a distribuir en varios ejercicios	
1. Subvenciones de capital	
2. Diferencias positivas de cambio	
3. Otros ingresos a distribuir en varios ejercicios	
C) Provisiones para riesgos y gastos	23.719.777
1. Provisiones para pensiones y obligaciones similares	21.877.620
2. Provisiones para impuestos	253.657
3. Otras provisiones	1.486.000
4. Fondo de reversión	102.500
.../...	

.../...	
D) Acreedores a largo plazo	31.808.506
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	20.387.006
III. Deudas con empresas del grupo y asociadas	
1. Deudas con empresas del grupo	
2. Deudas con empresas asociadas	
IV. Otros acreedores	11.421.500
1. Deudas representadas por efectos a pagar	
2. Otras deudas	11.421.500
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	144.421.247
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	8.951.744
1. Préstamos y otras deudas	8.951.744
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	106.916.600
1. Anticipos recibidos por pedidos	
2. Deudas por compras o prestaciones de servicios	105.191.600
3. Deudas representadas por efectos a pagar	1.725.000
V. Otras deudas no comerciales	22.752.903
1. Administraciones Públicas	22.752.903
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	3.200.000
VII. Ajustes por periodificación	2.600.000
TOTAL PASIVO	387.844.052

ANEXO

* En el momento del cierre de la edición de este número de la Revista, no se encuentra disponible en la Agencia Tributaria el Modelo 201, aprobado para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, ambos de 2000, por lo que hemos utilizado el Modelo 201 aprobado para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, ambos de 1999.

