

CONTABILIDAD	REPERCUSIÓN CONTABLE DE LA INTRODUCCIÓN DEL EURO Y LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES AL CIERRE DE 1998 (CASO PRÁCTICO)	Núm. 12/1999
TRIBUTACIÓN		

**NOHEMÍ BOAL VELASCO**  
**MARÍA GARCÍA ARRIETA**

*Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.  
Universidad San Pablo CEU*

**Extracto:**

**MEDIANTE** un ejemplo práctico basado en datos e información ficticia, este trabajo tiene como objeto reflejar los ajustes que va a suponer para la empresa la introducción del euro al cierre de cuentas, en este caso, del ejercicio 1998.

Se ha considerado interesante utilizar como punto de partida el Balance de Comprobación a un día del cierre del ejercicio (30 de diciembre), en el que aún no se ha efectuado el reflejo contable del efecto impositivo (Impuesto sobre Sociedades, IS en adelante), aspecto que también se tratará en este trabajo.

Una vez realizados los ajustes correspondientes al euro y la declaración del IS, con su reflejo contable, se preparará el Balance de Situación y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias correspondientes al ejercicio 1998, con doble valoración, pesetas-euros, a efectos de comparabilidad, en el caso de que la empresa optara por presentar sus Cuentas Anuales en euros en el primer año de la fase B, es decir, en el ejercicio 1999.

---

## *Sumario:*

---

- Operaciones en moneda extranjera: conversión a euros.
- Gastos de introducción del euro.
- Impuesto sobre Sociedades: diferencias permanentes, diferencias temporales, créditos a compensar por bases imponibles negativas.
- Arrendamiento financiero.
- Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias en pesetas y euros.

**ENUNCIADO**

La sociedad «CHAMEL, S.A.» tiene como principal actividad la comercialización y distribución de productos de perfumería y cosmética. A 30-12-1998 presenta el siguiente Balance de Comprobación:

<b>BALANCE DE COMPROBACIÓN 30-12-1998 (miles de ptas.)</b>			
<b>SALDOS DEUDORES</b>		<b>SALDOS ACREEDORES</b>	
Aplicaciones informáticas .....	30.000	Capital social .....	420.000
Propiedad industrial .....	5.000	Reserva legal .....	84.000
Derechos sobre bienes en régimen de a.f. (AAII) .....	12.000	Ingresos por intereses diferidos .....	4.000
	(23.200)	Diferencias (+) en moneda extranjera ...	750
Terrenos y bienes naturales .....	72.000	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo .....	9.400
Construcciones .....	220.000	Deuda a largo plazo en moneda extranjera .....	42.000
Equipos para procesos de información ..	100.000	Deuda a largo plazo con entidades de crédito .....	50.000
Mobiliario .....	60.000	Proveedores .....	100.000
Maquinaria .....	15.000	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo .....	4.700
Elementos de transporte .....	80.000	Deudas a corto plazo con entidades de crédito .....	15.000
Construcciones en curso .....	126.000	Hacienda Pública, IVA repercutido .....	140.000
(AAIM) .....	(74.500)	Organismos de la Seguridad Social, acreedores .....	2.800
Valores de renta fija, moneda extranjera ...	16.000		
Clientes a largo plazo .....	12.000		
Clientes a largo plazo, moneda extranjera	15.850		
Gastos por intereses diferidos .....	2.100		
Mercaderías .....	50.000		
Clientes .....	150.000		

<b>BALANCE DE COMPROBACIÓN 30-12-1998 (miles de ptas.)</b>			
<b>SALDOS DEUDORES</b>		<b>SALDOS ACREEDORES</b>	
Hacienda Pública, IVA soportado .....	150.408	Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales .....	5.600
Hacienda Pública, retenciones y pago a cuenta .....	15.545	Venta de mercaderías .....	900.000
Impuesto sobre beneficios anticipado y compensación de pérdidas .....	5.250	(Devoluciones de ventas y operaciones similares) .....	(10.000)
(Provisión de insolvencias de tráfico) ...	(10.000)	Ingresos de valores de renta fija .....	1.500
Crédito al personal a corto plazo .....	4.000	Ingresos de créditos a corto plazo .....	500
Bancos, cuenta corriente .....	17.347	Beneficios procedentes del inmovilizado material .....	8.000
Compra de mercaderías .....	550.000		
(Rappels por compras) .....	(25.000)		
Sueldos y salarios .....	100.000		
Seguridad Social a cargo de la empresa ..	25.000		
Suministros .....	10.000		
Servicios de profesionales independientes .....	5.000		
Servicios bancarios y similares .....	3.000		
Transportes .....	500		
Primas de seguros .....	26.050		
Publicidad, propaganda y RRPP .....	12.900		
Gastos extraordinarios .....	20.000		
<b>TOTAL .....</b>	<b>1.778.250</b>	<b>TOTAL .....</b>	<b>1.778.250</b>

Las hipótesis de partida establecidas para este trabajo son las siguientes:

- La empresa, tras cumplir con las condiciones necesarias <sup>1</sup> al respecto, presentará en 1998 el Balance según el modelo normal y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviada, según lo establecido en el Plan General Contable (PGC) en su parte cuarta (RD 1643/1990).

<sup>1</sup> El Real Decreto 572/1997, de 18 de abril, establece como límites contables para presentar el Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviadas, los siguientes:

(LÍMITES)	ACTIVO TOTAL NETO	CIFRA NETA NEGOCIOS	N.º EMPLEADOS
Balance	< 395.000	< 790.000	< 50
P y G	< 1.580.000	< 3.160.000	< 250

Es suficiente cumplir dos de estos límites durante dos ejercicios consecutivos; en caso contrario, la empresa presentará el documento en modelo normal.

- En 1997, la Cifra Neta de Negocios (CNN) de la empresa era superior a la establecida para ser considerada como una entidad de reducida dimensión a efectos fiscales <sup>2</sup>, por lo que, en 1998 tributará por el régimen general del IS, siendo el tipo de gravamen aplicable el 35 por 100.
- El ejercicio económico coincide con el año natural.
- A 31-12-1998 los tipos de cambio vigentes son los siguientes:

	MARCO ALEMÁN	DÓLAR	FRANCO FRANCÉS
Tipo de cambio en ptas.	82	165	29

- Asimismo, el tipo fijo de conversión establecido a 1 de enero de 1999, es:

$$1 \text{ euro} = 166,386 \text{ ptas.}$$

Se dispone de la siguiente información complementaria:

#### A) RELATIVA AL EURO

1. Las diferencias positivas en moneda extranjera que aparecen en el Balance corresponden a 10.000 obligaciones adquiridas a mediados de diciembre del año 1997, a 10 dólares cada una, cuando éste cotizaba a 145 pesetas. Por otro lado, la empresa en la misma fecha, exportó artículos de perfumería a Alemania por importe de 200.000 marcos alemanes, a cobrar en dos años y sin intereses. En aquel momento, el marco cotizaba a 83 pesetas.

A 31-12-1997 el dólar cerró a 160 pesetas. y el marco a 79,25 pesetas.

Dado que se trata de monedas con convertibilidad oficial en España, ambas forman un grupo homogéneo.

2. La empresa tiene en marcha la construcción de una nave industrial para almacenar sus existencias, proyecto que durará año y medio, desde el 1-07-1998 hasta el 31-12-1999. Para financiar un tercio de la construcción se formalizó un crédito de un 1.500.000 francos franceses, a devolver íntegramente en dos años, devengando un interés anual de un 10 por 100

<sup>2</sup> Se establece que la CNN de la empresa en el período impositivo inmediatamente anterior al período impositivo actual, sea inferior a 250 millones de ptas. (art. 122 LIS). Para estas empresas se establece un régimen especial con incentivos fiscales.

pagadero por anualidades vencidas (a tal fecha el franco cotizaba a 28 ptas.). El resto de la inversión queda pendiente para liquidarse con los proveedores en cuatro plazos iguales cada uno, con vencimientos anuales sucesivos.

El valor de mercado del almacén se estima a 31 de diciembre de 1998 en 128.000.000 de pesetas.

3. Los gastos derivados de la introducción del euro en la empresa (adaptación de sistemas informáticos a decimales, gastos de doble etiquetado de precios, asesoramiento, etc.) pagados al contado han ascendido a 1.000.000 de pesetas.
4. Previamente a la contabilización de las amortizaciones, «CHAMEL, S.A.» estima que las aplicaciones informáticas de su propiedad sufren una reducción de su vida útil de dos años, como consecuencia de las adaptaciones que la empresa está realizando en determinados bienes de su patrimonio para la introducción del euro. Las aplicaciones informáticas fueron adquiridas por 30.000.000 de pesetas hace dos años, momento en el que se estimó una vida útil de seis años.
5. La cifra del capital social está compuesta por 420.000 acciones de 1.000 pesetas de valor nominal.

#### *B) INFORMACIÓN RELATIVA AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES*

1. El desglose de la cuenta (474) «Impuesto sobre beneficio anticipado y compensación de pérdidas» es el siguiente:
  - (4740) «Impuesto sobre beneficio anticipado»: 3.500.000 pesetas consecuencia de una provisión para insolvencias de tráfico, dotada en 1997 que no cumplía los requisitos temporales para su deducibilidad (se hará efectiva en 1998)
  - (4745) «Créditos por pérdidas a compensar»: 1.750.000 pesetas, recoge el crédito fiscal ocasionado por la base imponible negativa generada en 1996 que se encuentra pendiente de compensar.
2. El «Beneficio procedente del inmovilizado material» es el derivado de la venta con fecha 30 de septiembre de 1998, de un terreno que fue adquirido por la empresa en 1992 por un importe de 20.000.000 de pesetas.

En el momento de la venta, el bien no se encontraba provisionado.

Se conoce que el coeficiente corrector de la plusvalía monetaria, determinada en base a la posición acreedora de la entidad, y calculado con magnitudes relativas al período de permanencia del bien enajenado en la empresa, es de un 25 por 100.

«CHAMEL, S.A.» tiene previstas cuantiosas inversiones en activos fijos en los próximos ejercicios.

- De las operaciones de la empresa se conoce que 20.000.000 corresponden a una venta de productos cosméticos, realizada el 30 de junio de 1998, cuyo cobro se pactó mediante dos letras, de igual importe, 12.000.000 de pesetas cada una, con vencimiento uno y dos años respectivamente.

La empresa opta por imputar linealmente los intereses incorporados al nominal de las letras.

- Dentro de la partida (678) «Gastos extraordinarios» se recoge una sanción impuesta a la empresa por la Administración Tributaria, resultado de una Inspección realizada en este ejercicio. El importe de la sanción asciende a 5.000.000 de pesetas.
- La cuenta (217) «Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero», recoge un contrato suscrito el 1 de enero de 1998 que reúne todos los requisitos establecidos por la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito <sup>3</sup>.

El bien objeto del mismo es un equipo para proceso de información, cuyo valor al contado es de 12.000.000 de pesetas y con una vida útil estimada de 5 años.

El pago de las cuotas (todas de igual importe) se realiza cada 31 de diciembre de los tres años de duración del contrato. Al final del mismo, se presume se ejercerá la opción de compra previo pago de 1.200.000 pesetas.

De la cuota correspondiente a 1998 (4.700.000 ptas., sin IVA), 1.000.000 de pesetas corresponde a las cargas financieras impuestas por la entidad arrendadora.

- El total de las deducciones que le corresponden a «CHAMEL, S.A.» este año, ascienden a 9.100.000 pesetas.

Con toda la información anterior, el trabajo que se presenta va a consistir en justificar <sup>4</sup>:

- Las posibles anotaciones contables, consecuencia de la introducción del euro.
- Los ajustes a efectuar sobre el resultado contable para la obtención del resultado fiscal (base imponible) según la Ley y el Reglamento del IS y su conciliación, y elaborar.
- El Balance de Situación y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias a 31 de diciembre de 1998, expresados tanto en pesetas como en euros.

<sup>3</sup> El apartado 1, de la disposición novena de la Ley 26/1988 establece unos requisitos a cumplir por los contratos de arrendamiento financiero, fundamentalmente referidos al plazo, cuotas arrendatarias y afectación del bien.

<sup>4</sup> Todos los asientos contables se realizan en miles de pesetas.

**SOLUCIÓN****I. AJUSTES CON RELACIÓN AL EURO****1. Moneda extranjera.**

a) En relación con las obligaciones, la empresa contabilizó en 1997 lo siguiente:

- A mediados de diciembre de 1997, por la adquisición de las obligaciones (10.000 oblig. x 10\$ x 145 ptas./\$):

14.500 VRF, moneda extranjera

a Bancos, cuenta corriente 14.500

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Al cierre del ejercicio (31-12-1997):

1.500 VRF, moneda extranjera

a Diferencias positivas en moneda  
extranjera 1.500

[10.000 oblig. x 10\$ x (160 – 145)]

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

b) En relación con la exportación, la empresa contabilizó en 1997 lo siguiente:

- A mediados 12-1997, por la exportación (200.000 DM x 83 ptas./DM):

16.600 Clientes a largo plazo, mo-  
neda extranjera

a Venta de mercaderías 16.600

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_



- Al cierre del ejercicio (31-12-1997):

750	<i>Diferencias negativas de cambio</i>		
	[200.000 DM x (83 – 79,25)]		
		a	<i>Clientes a largo plazo, moneda extranjera</i>
			750
	_____	x	_____

Dado que se trata de monedas que gozan de convertibilidad oficial en España, forman un grupo homogéneo, por lo que atendiendo a la norma de valoración 14.<sup>a</sup> apartado 5 del PGC (V parte), se podrán llevar a resultados parte de las diferencias positivas no realizadas en dólares, compensándolas con las pérdidas obtenidas en la operación realizada con marcos.

De esta forma, a 31-12-1997, la empresa llevó a cabo la siguiente compensación:

750	<i>Diferencias positivas en moneda extranjera</i>		
		a	<i>Diferencias positivas de cambio</i>
			750
	_____	x	_____

Posteriormente, en el ejercicio 1998, el Informe elaborado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) sobre los aspectos contables de la introducción del euro en España <sup>5</sup>, establece, que si con anterioridad a 31 de diciembre de 1998, se hubieran llevado a resultados, dentro de un grupo homogéneo, diferencias positivas no realizadas de monedas de Estados no participantes, que formaban parte de dicho grupo (en este caso, se ha hecho por importe de 750.000 ptas. con el dólar), se ajustará su importe, considerándose un gasto del ejercicio <sup>6</sup>.

De esta manera, el ajuste sería:

750	<i>Diferencias negativas de cambio por la introducción del euro</i>		
		a	<i>Diferencias positivas en moneda extranjera</i>
			750
	_____	x	_____

<sup>5</sup> Informe del ICAC sobre el euro. BOICAC núm. 32.

<sup>6</sup> Al haberse imputado a resultados diferencias negativas de monedas de Estados participantes (los marcos).

El efecto neto implicará una pérdida total por la diferencia de cambio de 750.000 pesetas, mientras que la ganancia queda pendiente de su incorporación a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, de acuerdo con las normas de valoración establecidas, y teniendo en cuenta que las dos monedas ya no forman grupo homogéneo. Este ajuste corrige la imputación a resultados de una diferencia positiva que aún no está realizada y que, por tanto, puede fluctuar hasta el momento de la venta de las obligaciones <sup>7</sup>.

Una vez realizado el ajuste anterior, se procede a la valoración de los elementos patrimoniales atendiendo a los tipos de cierre a 31 de diciembre de 1998:

a) En el caso de las obligaciones:

31-12-97: VRF, moneda extranjera = 16.000.000 ptas.

31-12-98: VRF, moneda extranjera = 10.000 oblig. x 10\$/oblig. x 165 ptas./\$ =  
= 16.500.000 ptas.

500 VRF, moneda extranjera

	<i>a Diferencias positivas en moneda extranjera (136)</i>	
	x	500

Como la diferencia positiva en moneda extranjera tiene su origen en un Estado no participante, se reconoce como un «Ingreso a distribuir en varios ejercicios», considerándose no realizada.

b) Con relación a los derechos de cobro procedentes de la exportación:

31-12-97: Clientes a largo plazo, moneda extranjera = 15.850.000 ptas.

31-12-98: Clientes a corto plazo, moneda extranjera <sup>8</sup> = 200.000 DM x 82 ptas./DM =  
= 16.400.000 ptas.

550 Clientes a corto plazo, moneda extranjera

	<i>a Diferencias positivas de cambio por la introducción del euro (7680)</i>	
	x	550

<sup>7</sup> En el caso de que la compensación fuese de diferencias positivas realizadas de Estados participantes con diferencias negativas de monedas de Estados no participantes, no se realizará ajuste alguno, ya que la diferencia positiva se considera realizada, como consecuencia de la incorporación del Estado participante a la Unión Monetaria.

<sup>8</sup> Actualmente el derecho de cobro es a corto plazo ya que a mediados del mes de diciembre de 1998, la empresa debió reclasificarlo.

Al contrario que en el caso anterior, el Informe del ICAC sobre el euro recomienda que las diferencias de cambio positivas y negativas generadas durante el ejercicio 1998 en los Estados participantes (marco alemán, en ese caso), se entenderán realizadas a 31 de diciembre de 1998. La razón para tal tratamiento está en la desaparición, a partir de la determinación del tipo fijo de conversión del euro de las fluctuaciones que podrían existir entre dichas monedas. El efecto se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de ese momento.

En esta misma línea, las diferencias que se produzcan en contratos u operaciones de tipo de cambio con monedas de Estados participantes, reconocidas y registradas hasta el 31 de diciembre de 1998 y cuya contrapartida, de acuerdo con los términos de los respectivos contratos, represente un derecho de cobro, una obligación de pago o bien hubiesen producido un movimiento de tesorería, se imputarán a resultados si se consideran de carácter especulativo. Por el contrario, si el contrato es de cobertura de elementos patrimoniales, quedarán registradas como un ajuste del valor del elemento cubierto.

## 2. Capitalización de gastos financieras y diferencias negativas de cambio.

- A 1 de julio de 1998, por la concesión e ingreso del préstamo (1.500.000 FF x 28 ptas./FF):

42.000	<i>Bancos, cuenta corriente</i>		
		<i>a Deudas a largo plazo, moneda extranjera</i>	42.000
_____		x _____	

- Por la inversión en la nave industrial en construcción:

126.000	<i>Construcciones en curso</i>		
		<i>a Bancos, cuenta corriente</i>	42.000
		<i>a Proveedores de inmovilizado a largo plazo</i>	63.000
		<i>a Proveedores de inmovilizado a corto plazo</i>	21.000
_____		x _____	

• A 31-12-1998:

– Por las diferencias de tipo de cambio:

1.500 *Diferencias negativas de cambio*

[1.500.000 x (29 – 28)]

a *Deudas a largo plazo, moneda extranjera* 1.500

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

– Por la periodificación de los intereses del préstamo (6 meses):

2.175 *Intereses de deudas a corto plazo*

(1.500.000 x 0,10 x 6/12 x 29)

a *Intereses a corto plazo de deudas* 2.175

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

En el Informe del ICAC sobre el euro se establece también, que cuando las diferencias de cambio se produzcan en deudas en moneda extranjera destinadas inequívocamente a la financiación del inmovilizado material en construcción, y siempre que cumplan las condiciones de la norma de valoración 14.<sup>a</sup> apartado 6 del PGC (V parte) <sup>9</sup>, podrán incorporarse como mayor coste de dicho inmovilizado.

De esta manera, en este caso concreto, se permite la activación de 1/3 de los intereses y de las diferencias negativas (725.000 y 500.000, respectivamente):

<sup>9</sup> Según tal apartado, «cuando las diferencias de cambio se produzcan en deudas en moneda extranjera a plazo superior a un año y destinadas a la financiación específica del inmovilizado, podrá optarse por incorporar la pérdida o ganancia potencial como mayor o menor coste de los activos correspondientes, siempre que se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- Que la deuda generadora de las diferencias se haya utilizado inequívocamente para adquirir un activo inmovilizado concreto y perfectamente identificable.
- Que el período de instalación de dicho inmovilizado sea superior a doce meses.
- Que la variación en el tipo de cambio se produzca antes de que el inmovilizado se encuentre en condiciones de funcionamiento.
- Que el importe resultante de la incorporación al coste no supere, en ningún caso, el valor de mercado o de reposición del inmovilizado.»

## 1.225 Construcciones en curso

	<i>a Trabajos realizados para el inmovilizado material</i>	1.225
--	--	-------

---

x


---

Las Construcciones en curso quedan por tanto, valoradas en 127.225.000 pesetas, no superándose los 128.000.000 de pesetas del valor de mercado.

### 3. Gastos de introducción del euro.

Considerando que la cuantía de los gastos no es significativa, éstos se contabilizarán como gasto del ejercicio, siguiendo también las recomendaciones del Informe del ICAC <sup>10</sup>.

## 1.000 Gastos de introducción del euro (6291)

	<i>a Bancos, cuenta corriente</i>	1.000
--	-----------------------------------	-------

---

x


---

Con carácter general, los gastos derivados de la introducción del euro se imputarán a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio en que se devenguen. Ahora bien, pueden presentarse tres situaciones alternativas a ésta:

*3.1. Consideración del gasto como mayor valor del inmovilizado, en el caso de mejora, ampliación, renovación de un inmovilizado, siempre y cuando se cumpla lo establecido por la Resolución del ICAC al respecto <sup>11</sup>.*

## 1.000 Gastos de introducción del euro (6291)

	<i>a Bancos, cuenta corriente</i>	1.000
--	-----------------------------------	-------

---

x


---

<sup>10</sup> Téngase en cuenta que a esta fecha está todavía pendiente por determinar la cuantía a considerar como «significativa».

<sup>11</sup> Según la Resolución del ICAC del inmovilizado material de 30 de junio de 1991, normas 2.<sup>a</sup> y 3.<sup>a</sup>, para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación o mejora, deberán producir:

- Aumento de su capacidad de producción.
- Mejora sustancial en su productividad, o
- Alargamiento de la vida útil estimada del activo.

## 1.000 Inmovilizado

	<i>a Trabajos realizados para el inmovilizado</i>	1.000
--	---	-------

	x	
--	---	--

## 3.2. Consideración como gasto extraordinario, cuando su importe sea significativo.

## 1.000 Gastos de introducción del euro (6780)

	<i>a Bancos, cuenta corriente</i>	1.000
--	-----------------------------------	-------

	x	
--	---	--

3.3. Consideración como gasto con abono a una provisión para riesgos y gastos, en aquellos casos en los que los gastos estén claramente especificados, aunque se desconozca el importe y fecha en que se van a producir.

## 1.000 Gastos de introducción del euro (6780)

	<i>a Provisión para gastos de introducción al euro</i>	1.000
--	--	-------

	x	
--	---	--

**4. Reducción de vida útil.**

Precio de adquisición = 30.000.000 ptas.

Vida útil = 6 años; cuota de amortización anual = 5.000.000 ptas.

Al cabo de dos años, la amortización acumulada = 10.000.000 ptas.

VNC (Valor Neto Contable) = 20.000.000 ptas. Restan dos años de vida útil, en los que se amortizarán 10.000.000 de pesetas cada año.

Según el Informe del ICAC, si la vida útil de un bien se viera afectada a raíz de la introducción del euro, deberá procederse a aplicar la norma de valoración 21.ª: «Cambios en criterios contables y estimaciones» del PGC (V parte), ajustando las cuotas de amortización del ejercicio y las futuras o, en su caso, dando de baja el mismo.

- A 31-12-1998, por la amortización:

<i>10.000 Amortización del inmovilizado material</i>			
	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material</i>	<i>10.000</i>	
	x		

## II. AJUSTES A REALIZAR PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO DEVENGADO Y LA CUOTA A PAGAR A HACIENDA PÚBLICA. CONCILIACIÓN

Partiendo de un resultado contable antes de impuesto (RCAI) de 130.000.000 de pesetas, se efectúan las siguientes correcciones necesarias para la conciliación entre resultado contable y resultado fiscal (BI).

Siguiendo la información dada al respecto:

### 1. Impuesto sobre beneficios anticipado y compensación de créditos.

A) La provisión que generó el impuesto anticipado fue dotada en 1997 para cubrir posibles insolvencias de clientes por valor de 10.000.000 de pesetas. En este ejercicio «CHAMEL, S.A.» se registró un gasto contable, que no era fiscalmente deducible, dando lugar a una diferencia positiva temporal, que revertirá en el futuro, en este caso concreto, en el siguiente período impositivo (1998).

Según el artículo 12.2 de la LIS, uno de los motivos por los que se considera deducible la dotación para cobertura de riesgos por insolvencias de deudores, es aquel en el que, llegado el momento del devengo del impuesto, haya transcurrido un año desde el vencimiento de la obligación.

A este hecho (temporal) es al que se refiere el ejemplo expuesto, ya que, según la información complementaria, en 1997 no se cumplía este requisito de antigüedad.

Por lo tanto, en 1998 surge una diferencia negativa (no existe el gasto contable en este año), que provoca la reversión del impuesto anticipado generado en el período impositivo anterior.

B) La subcuenta (4745) «Créditos por pérdidas a compensar» con un saldo de 1.750.000 pesetas, recoge la reducción del impuesto sobre beneficios, a pagar en el futuro, provocada por la existencia de una base imponible negativa, generada en el ejercicio 1996, y que se encuentra

pendiente de compensar. Queda implícito en este supuesto, que en el ejercicio 1996 se cumplía lo preceptuado en la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997 sobre algunos aspectos de la norma de valoración 16.<sup>a</sup> del PGC, según la cual, los créditos derivados de la compensación de base imponible negativas sólo serán objeto de registro contable cuando éstas se hayan generado como consecuencia de un hecho no habitual en la empresa, y se espere razonablemente, que vayan a producirse beneficios fiscales, que permitan su compensación en un período no superior al establecido a tal efecto por la legislación fiscal.

El artículo 23.1 de la LIS permite la compensación de bases imponibles negativas con rentas fiscales positivas, generadas en los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos.

En este ejemplo, la empresa se encuentra aún dentro de este plazo permitido, período que va desde 1997 al 2003.

Suponiendo que la empresa desea el menor coste fiscal, en el primer año posible del intervalo anteriormente citado, se deducirá o compensará la totalidad de esta base imponible negativa, haciendo desaparecer la subcuenta representativa de este derecho.

En 1998 se obtiene una renta fiscal positiva de cuantía suficiente como para compensar la totalidad de este importe (5.000.000 ptas.).

## **2. Beneficio por enajenación de inmovilizado con reinversión.**

El beneficio procedente del inmovilizado material supone un ingreso contable en el ejercicio en el que se produce la enajenación de tal bien. Sin embargo, fiscalmente recibe un tratamiento distinto.

Por un lado, la plusvalía monetaria comprendida dentro del beneficio contable no será objeto de tributación y, por otro, la plusvalía restante podrá ser diferida (o exonerada en el caso de las entidades de reducida dimensión), si se cumplen determinadas condiciones contempladas en la LIS y el RIS.

En consecuencia, se producen diferencias en relación al resultado contable, que darán lugar a dos ajustes que se analizan a continuación:

*2.1. Diferencia negativa permanente consecuencia de la no tributación de la plusvalía monetaria, recogida en el artículo 15.11 de la LIS.*

Para el cálculo de la renta obtenida por la depreciación monetaria, se utilizan los coeficientes dictados al efecto por la Ley de Presupuestos Generales del Estado (para este caso los



correspondientes a 1998 <sup>12</sup>), mediante los que se obtendrá el valor neto actualizado del bien. La diferencia entre este importe y el valor neto contable, constituye la plusvalía monetaria. Esta se corregirá a su vez, por un coeficiente preestablecido, que mide la posición acreedora de la entidad, y que viene dado por el siguiente cociente:

$$\frac{\text{Fondos propios}}{\text{Pasivo total} - (\text{Dchos. de cobro} + \text{Tesorería})}$$

- Las magnitudes que lo componen serán (a elección del sujeto pasivo):
  - a) Las existentes durante el período de tenencia del elemento, o
  - b) Las existentes durante los cinco años anteriores al momento de transmisión del bien (si este plazo fuera menor).
- Si el cociente anterior alcanza un valor superior a 0,4 no se aplicará la corrección mencionada.

<sup>12</sup> La Ley de Presupuestos Generales del Estado queda habilitada por el artículo 15.11 a) para establecer los coeficientes a aplicar para el cálculo de la plusvalía monetaria; así los coeficientes relativos a la corrección monetaria previstos para 1998 quedan establecidos en la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998 (BOE 31 de diciembre de 1997):

EJERCICIO	COEFICIENTE
Antes 01-01-1984	1,876
1984	1,703
1985	1,573
1986	1,481
1987	1,411
1988	1,348
1989	1,289
1990	1,238
1991	1,196
1992	1,170
1993	1,154
1994	1,133
1995	1,088
1996	1,036
1997	1,013
1998	1

El resultado así obtenido, también llamado plusvalía monetaria corregida (obviamente de menor o igual importe a la anteriormente calculada), será la parte del beneficio exenta de tributación.

Como consecuencia de este tratamiento, el resultado contable supera al resultado fiscal originando un ajuste negativo.

En este ejemplo, y con la intención de simplificar cálculos, se ofrece este coeficiente corrector como dato (0,25). Su aplicación a la plusvalía produce una reducción del 75 por 100 sobre la misma, resultando 850.000 pesetas que no tributan en el IS, ni en este período impositivo ni en los siguientes. Constituye, por tanto, una diferencia negativa de carácter permanente.

Lo expuesto anteriormente en el caso de «CHAMEL, S.A.» quedaría como sigue:

Desde el punto de vista contable se realizó el siguiente apunte en el Libro Diario de la entidad:

- A 30-09-1998: venta del terreno suponiendo que la operación fuera al contado:

28.000	<i>Bancos</i>		
		<i>a Terrenos y bienes naturales</i>	20.000
		<i>a Beneficio procedente del inmovilizado material</i>	8.000
		_____ x _____	

Los cálculos contables serían:

VNC (Valor Neto Contable) = 20.000.000 ptas. Valor que coincide con el precio de adquisición al no estar el bien provisionado.

Precio de venta = 28.000.000 ptas.

B.º contable = 8.000.000 ptas.

Los cálculos a efectos fiscales serían:

VNA (Valor Neto Actualizado) = 20.000.0000 ptas. x 1,170 = 23.400.000 ptas.

Plusvalía monetaria = 3.400.000 ptas.

$$\frac{\text{Fondos propios}}{\text{Pasivo total} - (\text{Dchos. de cobro} + \text{Tesorería})} = 0,25 < 0,4$$

Plusvalía monetaria corregida = 850.000 ptas. (a deducir del beneficio contable).

*2.2. La otra diferencia entre contabilidad y fiscalidad originada por la venta del terreno es, al igual que la anterior, negativa pero de carácter temporal, es decir, revierte en ejercicios posteriores.*

La causa de esta diferencia es el diferimiento fiscal <sup>13</sup> en el tiempo, del beneficio por enajenación de inmovilizado (material, inmaterial y determinados inmovilizados financieros), cuando el importe obtenido por esta operación, se reinvierta en otro activo fijo (cualquiera de los anteriores) en un plazo determinado.

El concepto de beneficio referido se debe entender como la renta positiva obtenida por la venta onerosa del bien, excluidas las provisiones y amortizaciones del mismo, que hubieran sido fiscalmente deducibles, y una vez corregida por la depreciación monetaria, para lo que se aplicará lo establecido en el artículo 15.11 de la LIS (visto en el apartado anterior). El resultado positivo así calculado, no se incluirá en la base imponible del período impositivo en el que se produce contablemente.

La afectación a la explotación de los bienes, tanto enajenados como aquellos en los que se materialice la reinversión, no constituye un requisito necesario para poder aprovechar este diferimiento tributario en el caso del régimen general, sí en el de empresas de reducida dimensión.

En relación al importe a reinvertir, éste debería ser el total de lo obtenido en la venta. Sin embargo, se permite la reinversión parcial con el consiguiente diferimiento, o no integración en la base imponible, del importe de beneficio que proporcionalmente corresponda a la reinversión llevada a cabo (art. 33.1 del RIS). En estos casos el sujeto pasivo procederá a realizar el ajuste pertinente a nivel de cuota, en el período fijado como límite para la reinversión.

La reinversión se debe producir en el período comprendido entre el año anterior y tres posteriores e inmediatos a la fecha de enajenación del bien <sup>14</sup>.

<sup>13</sup> Los artículos 21 de la LIS y 31-39 del RIS regulan las condiciones bajo las que se aplica el diferimiento por reinversión. Destacar, que en virtud de la reforma del IRPF, este beneficio fiscal únicamente será aplicable a partir del ejercicio impositivo de 1999, para los bienes inmuebles.

<sup>14</sup> También se puede presentar a la Administración Tributaria un plan especial de reinversión incluyendo entre otros aspectos, las causas que lo justifiquen (arts. 21.2 de la LIS y 37 del RIS y la disposición transitoria octava del RIS).

En el caso expuesto para este trabajo, se puede considerar cumplido al cien por cien el requisito de reinversión con el contrato de arrendamiento financiero firmado por la empresa en este año (el valor al contado del bien supera el precio obtenido por la venta del terreno).

En relación a este aspecto, en los artículos 21 de la LIS y 32 del RIS se ofrece la posibilidad de reinvertir en bienes de inmovilizado inmaterial, quedando fijado en el artículo 32.3 del RIS, que en el supuesto de arrendamiento financiero se entenderá como fecha de reinversión la de celebración del contrato.

Se impone, asimismo, que la efectividad de la reinversión quedará condicionada al ejercicio de la opción de compra (hecho que se producirá en «CHAMEL, S.A.»).

Retomando el ejemplo, en el período impositivo correspondiente a 1998 no se integrarán en la base imponible 7.150.000 pesetas, que se imputarán en períodos posteriores.

En relación a la integración en la base imponible de la renta anteriormente diferida, se distinguen dos situaciones alternativas (arts. 21.3 de la LIS y 34 del RIS):

- a) Si el bien en el que se materializa la reinversión no es amortizable, la renta diferida se integrará por partes iguales en las bases imponibles de los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre de aquel en el que venció el plazo fijado para la reinversión.
- b) Si por el contrario, el bien objeto de la reinversión es amortizable, se puede optar por integrar la renta diferida en los períodos impositivos durante los que se amortiza dicho bien.

Suponiendo que «CHAMEL, S.A.» aplica el primer método mencionado [apartado a)], no se integrará importe alguno de la renta procedente de la enajenación del bien, en la base imponible hasta el año 2002 (el plazo de reinversión concluye el 30 de septiembre de 2001). Siendo éste el primer período impositivo de los siete en los que se realice la imputación fiscal de dicha renta.

Consecuentemente, durante estos siete años se producirán diferencias temporales positivas que harán desaparecer progresivamente la cuenta que refleja el impuesto diferido por esta operación.

Además de todas las condiciones referidas anteriormente, es obligatorio mantener el bien objeto de la reinversión durante un período determinado, que queda fijado en los artículos 21.4 de la LIS y 35 del RIS.

En cuanto a obligaciones formales el artículo 38 del RIS establece, que en las Cuentas Anuales, particularmente en la Memoria de aquellos períodos en los que quede renta pendiente de imputar, se hará mención de todo lo relativo a la aplicación de este diferimiento fiscal, como:

- a) La renta que puede acogerse a esta medida fiscal.
- b) El método de integración en la base imponible elegido.
- c) Descripción de los bienes objeto de reinversión, y
- d) La renta pendiente de imputar.

Aplicando lo anteriormente expuesto a «CHAMEL, S.A.» resultaría:

B.º contable = 8.000.000 ptas.

B.º fiscal = 0 (diferimiento).

La renta positiva originada por esta operación y corregida del efecto de la inflación, es decir, 7.150.000 pesetas, quedará diferida para los períodos impositivos comprendidos entre el 2002 y 2008 (ambos inclusive).

### 3. Venta a plazos.

En 1998 la empresa realizó los siguientes apuntes contables:

- A 30-06-1998: operación de venta:

12.000 Clientes

12.000 Cliente a largo plazo

	a	Venta de mercaderías	20.000
	a	Ingresos por intereses diferidos	4.000

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- 31-12-1998: por la imputación lineal de los intereses:

1.000 Ingresos por intereses diferidos

	a	Ingresos de créditos	1.000
--	---	----------------------	-------

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Según el artículo 19.4 de la LIS, se trata de una venta con precio aplazado, ya que desde la fecha de la operación hasta el último pago de la misma transcurre más de un año (en este caso, dos años).

Fiscalmente en estas operaciones es de aplicación, como norma general, el principio de caja, considerándose que la renta positiva que genera, se obtiene de forma proporcional a los cobros efectuados.

En cualquier caso, la empresa puede optar también por aplicar fiscalmente el criterio de devengo.

Suponiendo que la empresa, al desear el menor coste fiscal, opta por el criterio de caja, se genera una diferencia entre contabilidad y fiscalidad.

Contablemente, se origina un beneficio en este ejercicio de 20.000.000 de pesetas (más un ingreso financiero de 1.000.000 que corresponde a la imputación de intereses a resultados).

Desde el punto de vista fiscal, y al seguir el criterio de caja, al período impositivo 1998 no le corresponde ningún ingreso por esta operación ya que aún no se ha producido ningún cobro. El ingreso financiero es considerado tanto contable como fiscalmente.

Surge por tanto, una diferencia temporal negativa de 20.000.000 de pesetas y con ella un impuesto diferido que revertirá en los períodos impositivos de 1999 y 2000, en proporción a los cobros efectuados en los mismos.

#### **4. Multas y sanciones.**

En el artículo 14 de la LIS se establecen los gastos que no tendrán consideración de fiscalmente deducibles. Dentro de éstos, figuran las multas y sanciones, penales y administrativas, así como los recargos de apremio y el recargo a abonar por presentar fuera de plazo las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones de impuestos.

En el ejemplo se ha incluido como gasto extraordinario una sanción o multa que no tiene carácter de deducible en ningún caso, por lo que procede una diferencia permanente positiva.

#### **5. Arrendamiento financiero o *leasing*.**

El contrato realizado por la empresa cumple todos los requisitos establecidos, para que le sea de aplicación el régimen fiscal contenido en el artículo 128 de la LIS <sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> Para los contratos de arrendamiento financiero celebrados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 43/1996, del Impuesto sobre Sociedades se aplicará la disposición transitoria octava de la LIS.

Según el artículo citado, se considerarán deducibles:

- a) La carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora.
- b) La parte de la cuota que corresponda a la recuperación del coste del bien objeto del contrato, salvo que este bien sea no amortizable (terrenos o solares).

En el caso de existir en el bien un componente no amortizable (distinción que se hará constar en el contrato), se procederá a la deducción únicamente de la proporción de cuota que corresponda a los bienes susceptibles de amortización.

En relación a la segunda deducción citada, se impone un límite en la cuantía, que viene fijado por el resultado de multiplicar al coste del bien, el duplo del coeficiente máximo de amortización lineal correspondiente, establecido en las Tablas Oficiales (el triple para las entidades de reducida dimensión).

Cuando la parte de cuota correspondiente a la recuperación del bien supere el límite permitido, el exceso se podrá deducir en períodos impositivos siguientes, respetando siempre dicho límite.

Para la aplicación de este régimen fiscal se permite la no aplicación del «principio de inscripción contable».

Las anotaciones contables realizadas por la empresa del ejemplo propuesto serían las siguientes (en miles de ptas.):

- A 01-01-1998: celebración del contrato de arrendamiento financiero:

12.000 *Derecho sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero*

2.100 *Gastos por intereses diferidos*

<i>a Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo</i>	9.400
<i>a Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo</i>	4.700

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

## • A 31-12-1998:

– Imputación lineal de los intereses:

1.000 *Intereses de deudas a corto plazo*a *Gastos por intereses diferidos* 1.000

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

– Pago de la primera cuenta:

4.700 *Acreeedores por arrendamiento  
financiero a corto plazo*592 *Hacienda Pública, IVA soportado*a *Bancos* 5.292

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

– Reclasificación de la segunda cuota:

4.700 *Acreeedores por arrendamiento  
financiero a largo plazo*a *Acreeedores por arrendamiento  
financiero a corto plazo* 4.700

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

– Amortización en función de la vida útil del bien:

2.400 *Amortización del inmovilizado  
inmaterial*a *Amortización acumulada del  
inmovilizado inmaterial* 2.400

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_



El gasto contable de esta operación en 1998 asciende a 3.400.000 pesetas.

Fiscalmente, se consideran deducibles 4.700.000 pesetas.

- a) 1.000.000 de pesetas de gastos financieros satisfechos a la entidad arrendadora el 31 de diciembre de 1998.
- b) El total de la cuota correspondiente a la recuperación del coste, 3.700.000 pesetas ya que no sobrepasa el límite.

$$\text{Límite}^{16} = 2 \times 25\% \times (12.000.000) = 6.000.000 \text{ ptas.}$$

Los gastos financieros no producen, en principio, ninguna diferencia entre resultado contable y resultado fiscal, mientras que de la comparación entre la amortización realizada contablemente y la deducción fiscal de la recuperación del coste del bien, se deriva una diferencia negativa temporal por importe de 1.300.000 pesetas.

Esta diferencia genera un impuesto diferido, que revertirá una vez finalizado el contrato de arrendamiento financiero, ya que a partir de este momento, únicamente será deducible la amortización correspondiente a la opción de compra ejercitada por la empresa, mientras que contablemente se seguirá amortizando el bien, ahora ya, como inmovilizado material.

A efectos de realizar la declaración y liquidación del IS en el ejemplo expuesto en este trabajo, se considerará el resto de gastos e ingresos contabilizados admitidos fiscalmente, ya que con la vigente normativa fiscal se consideran válidos los criterios y normas mercantiles utilizados para el cálculo del resultado contable.

Consecuentemente, y siempre dentro del presente trabajo, no surgirán más diferencias que las mencionadas entre resultado contable y base imponible del IS.

En lo que respecta a la incidencia fiscal de la introducción del euro, se puede decir que, el «principio de neutralidad» es el principio que guía la implantación de la moneda única en la Comunidad Europea. Es de suponer que las partidas de gastos e ingresos derivadas de la introducción del euro, serán admitidas como tales en el campo fiscal, y así se ha considerado en este supuesto.

---

<sup>16</sup> El coeficiente aplicado en el cálculo del límite de esta deducción, es el máximo establecido por las Tablas Oficiales (RIS) para el bien objeto del contrato de arrendamiento financiero.

En el caso propuesto en este trabajo, «CHAMEL, S.A.» presentará la declaración del IS de 1998 en pesetas, mientras que para 1999, y con la simple acreditación de llevar la contabilidad en euros, podrá presentar tanto la declaración, como la autoliquidación del IS en esta moneda.

### CONCILIACIÓN ENTRE RESULTADO CONTABLE Y FISCAL, Y SU CORRESPONDIENTE REFLEJO CONTABLE

Desde el punto de vista económico el gasto por impuesto que corresponde contabilizar en el ejercicio 1998 se calcularía como:

<b>CÁLCULO DEL IMPUESTO DEVENGADO <sup>17</sup></b>	
<b>IMPUESTO SOBRE BENEFICIO (630)</b>	
Resultado Contable Antes de Impuestos .....	130.000.000
+/- Diferencias Permanentes	
- Plusvalía monetaria .....	(850.000)
+ Sanción .....	5.000.000
Resultado Contable Ajustado .....	134.150.000
* Tipo de gravamen aplicable .....	35%
Impuesto Bruto .....	46.952.500
- Deducciones y Bonificaciones del ejercicio .....	(9.100.000)
Impuesto sobre Beneficios (630) .....	37.852.500

<sup>17</sup> Cálculo de la cuota devengada del IS utilizando la terminología de la norma de valoración 16 del PGC (impuesto sobre beneficios).

Los cálculos necesarios para realizar la liquidación del IS:

<b>CÁLCULO DE LA CUOTA PAGAR O DEVOLVER</b>	
<b>HACIENDA PÚBLICA, ACREEDOR POR IS (4709)</b>	
<b>HACIENDA PÚBLICA DEUDOR, POR DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS (4752)</b>	
Resultado Contable Antes de Impuestos .....	130.000.000
+/- Diferencias Permanentes	
– Plusvalía monetaria .....	(85.000)
+ Sanción .....	5.000.000
+/- Diferencias Temporales	
Con origen en el ejercicio	
Diferimiento por reinversión .....	(7.150.000)
Venta a plazos .....	(20.000.000)
Arrendamiento financiero ( <i>leasing</i> ) .....	(1.300.000)
Con origen en ejercicios anteriores	
Provisión por insolvencia de deudores .....	(10.000.000)
Base Imponible Previa .....	95.700.000
Bases Imponibles Negativas de Ejercicios Anteriores .....	(5.000.000)
<b>BASE IMPONIBLE .....</b>	<b>90.700.000</b>
* Tipo de gravamen aplicable .....	35%
Cuota Íntegra .....	31.745.000
– Deducciones .....	(9.100.000)
Bonificaciones	
Cuota Líquida .....	22.645.000
Retenciones y pagos a cuenta .....	15.545.000
Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4709)	7.100.000

La contabilización del efecto impositivo quedaría, por tanto, como sigue (en miles de ptas.):

37.825,5 *Impuesto sobre beneficios*

<i>a Hacienda Pública, acreedor por IS</i>	7.100
<i>a Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)</i>	3.500
<i>a Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 1996 (4745)</i>	1.750
<i>a Impuesto sobre beneficios diferido (478)</i>	9.957,5
<i>a Hacienda Pública retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	15.545

x

A continuación, previa incorporación de todos los ajustes derivados de la introducción del euro, del cálculo del IS y tras la regularización y cierre del ejercicio, se presenta el Balance de Situación según el modelo normal y Cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviada a 31 de diciembre de 1998, expresados en miles de pesetas y euros.

Aunque el Informe del ICAC sobre el euro permite que, desde el 1 de enero de 1999 y hasta el 31 de diciembre del 2001 (también conocido como período transitorio), las Cuentas Anuales puedan expresarse todavía en pesetas, se ha considerado interesante, a efectos de este caso práctico, presentarlas también en euros a 31 de diciembre de 1998<sup>18</sup> ya que la empresa objeto de estudio presentará en el ejercicio económico 1999, sus Cuentas Anuales en euros. De esta forma, tendría el Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de 1998 convertidas en euros y perfectamente homogéneas.

Naturalmente las diferencias que pudieran derivarse de la conversión, diferencias de redondeo, surgirán a partir del 1 de enero de 1999, fecha en que la empresa opta por llevar su contabilidad en euros. Tales diferencias se imputarán a la cuenta de explotación formando parte de los ingresos y gastos financieros ((7690). Ingresos por diferencias derivadas del redondeo del euro y (6690) Gastos por diferencias derivadas del redondeo del euro, respectivamente).

Finalmente, señalar que la cifra del capital social no es objeto del presente trabajo, ya que merece un estudio más exhaustivo del que aquí se presenta.

De nuevo resaltar que al cierre de este ejercicio económico, 1998 no surge diferencia alguna.

<sup>18</sup> Utilizando el tipo fijo de conversión de 1 euro = 166,386 pesetas y redondeando al tercer decimal.

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS 31-12-1998 (MILES DE U.M.)			
DEBE	PTAS.	EUROS	HABER
			PTAS.
		EUROS	
<b>A) GASTOS</b>			<b>B) INGRESOS</b>
<b>1. Consumos de explotación .....</b>	<b>525.000</b>	<b>3.155,31</b>	<b>1. Ingresos de explotación .....</b>
Compra de mercaderías .....	550.000	3.305,57	Venta de mercaderías .....
(Rappels por compras) .....	- 25.000	(150,25)	(Devoluciones de ventas y operaciones similares) .
<b>2. Gastos de personal .....</b>	<b>125.000</b>	<b>751,27</b>	Trabajos realizados para el inmovilizado material
Sueldos y salarios .....	100.000	601,01	en curso .....
Seguridad Social a cargo de la empresa .....	25.000	150,25	
<b>3. Dotaciones para amortización del inmov. ....</b>	<b>38.900</b>	<b>233,79</b>	
Amortización del inmovilizado material .....	26.000	156,26	
Amortización del inmovilizado inmaterial .....	12.900	77,53	
<b>5. Otros gastos de explotación .....</b>	<b>557.950</b>	<b>3.353,35</b>	
Servicios de profesionales independientes .....	5.000	30,05	
Servicios bancarios y similares .....	3.000	18,03	
Transportes .....	500.000	3.005,06	
Gastos de introducción del euro .....	1.000	6,01	
Primas de seguros .....	26.050	156,56	
Publicidad, propaganda y RR.PP. ....	12.900	77,53	
Suministros .....	10.000	60,10	
<b>I. Beneficios de explotación .....</b>	<b>143.875</b>	<b>864,71</b>	<b>2. Ingresos financieros .....</b>
<b>6. Gastos financieros y asimilados .....</b>	<b>5.425</b>	<b>32,60</b>	Ingresos de valores de renta fija .....
Diferencias negativas de cambio por la introduc-			Ingresos de créditos a corto plazo .....
ción del euro .....	750	4,51	<b>3. Diferencias positivas de cambio .....</b>
Diferencias negativas de cambio .....	1.500	9,02	Diferencias positivas de cambio por la introduc-
Intereses deudas corto plazo .....	3.175	19,08	ción del euro .....
<b>III. Beneficios actividades ordinarias .....</b>	<b>142.000</b>	<b>853,44</b>	<b>II. Resultados financieros negativos .....</b>
<b>12. Gastos extraordinarios .....</b>	<b>20.000</b>	<b>120,20</b>	<b>4. Beneficios en enajenación de inmovilizado ..</b>
Gastos extraordinarios .....	20.000	120,20	Beneficios procedentes del inmovilizado material
<b>V. Beneficios antes de impuestos .....</b>	<b>130.000</b>	<b>781,32</b>	<b>IV. Resultados extraordinarios negativos .....</b>
<b>14. Impuesto sobre Sociedades .....</b>	<b>37.853</b>	<b>227,50</b>	
Impuesto sobre beneficios .....	37.853	227,50	
<b>VI. Resultados del ejercicio (beneficios) .....</b>	<b>92.147,5</b>		

BALANCE DE SITUACIÓN 31-12-1998 (MILES DE U.M.)					
ACTIVO		PTAS.	EUROS	PASIVO	
<b>B) INMOVILIZADO</b>		<b>613.125</b>	<b>3.684,96</b>	<b>A) FONDOS PROPIOS</b>	<b>96.147,5</b>
II. Inmovilizaciones inmateriales .....		<b>10.900</b>	<b>65,51</b>	I. Capital suscrito .....	<b>420.000</b>
Aplicaciones informáticas .....		30.000	180,34	Capital social .....	420.000
Propiedad industrial .....		5.000	30,05	IV. Reservas .....	<b>84.000</b>
Derechos sobre bienes en régimen de a.f. (AAII) .....		12.000	72,12	Reserva legal .....	84.000
<b>III. Inmovilizaciones materiales</b> .....		<b>573.725</b>	<b>(216,97)</b>	<b>VI. Pérdidas y ganancias</b> .....	<b>92.147,5</b>
Terrenos y bienes naturales .....		72.000	<b>3.448,16</b>	Pérdidas y ganancias .....	92.147,5
Construcciones .....		220.000	432,73	<b>B) INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS</b>	
Equipos para procesos de información .....		100.000	1.332,23	<b>EJERCICIOS</b> .....	<b>5.000</b>
Mobiliario .....		60.000	601,01	Ingresos por intereses diferidos .....	3.000
Maquinaria .....		15.000	360,61	Diferencias (+) en moneda extranjera .....	2.000
Elementos de transporte .....		80.000	90,15	<b>D) ACREEDORES A LARGO PLAZO</b> .....	<b>98.200</b>
Instalaciones técnicas en montaje .....		127.225	480,81	II. Deudas con entidades de crédito .....	<b>50.000</b>
(AAIM) .....		-100.500	764,64	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....	50.000
<b>IV. Inmovilizaciones financieras</b> .....		<b>28.500</b>	<b>(604,02)</b>	<b>IV. Otros acreedores</b> .....	<b>48.200</b>
Valores de renta fija, moneda extranjera .....		16.500	<b>171,29</b>	Acreedores por arrendamiento financiero a lar-	
Clientes a largo plazo .....		12.000	99,17	go plazo .....	4.700
<b>C) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS</b>		<b>1.100</b>	<b>6,61</b>	Deudas a largo plazo en moneda extranjera ...	43.500
<b>EJERCICIOS</b> , Gastos por intereses diferidos ..		1.100	6,61	<b>E) ACREEDORES A CORTO PLAZO</b> .....	<b>147.332,5</b>
<b>D) ACTIVO CIRCULANTE</b> .....		<b>232.455</b>	<b>1.397,08</b>	II. Deudas con entidades de crédito .....	<b>15.000</b>
II. Existencias .....		<b>50.000</b>	<b>300,51</b>	Deudas a corto plazo con entidades de crédito .....	15.000
Mercaderías .....		50.000	300,51	<b>IV. Acreedores comerciales</b> .....	<b>100.000</b>
<b>III. Deudores</b> .....		<b>167.400</b>	<b>1.006,09</b>	Proveedores .....	100.000
Clientes .....		150.000	901,52	<b>V. Otras deudas no comerciales</b> .....	<b>32.332,5</b>
Clientes a corto plazo, moneda extranjera .....		16.400	98,57	Acreedores por arrendamiento financiero a cor-	
(Provisión de insolvencias de tráfico) .....		-10.000	(60,10)	to plazo .....	4.700
Hacienda Pública, deudor por IVA .....		11.000	66,11	Organismos de la Seguridad Social acreedores	2.800
<b>IV. Inversiones financieras temporales</b> .....		<b>4.000</b>	<b>24,02</b>	Hacienda Pública, acreedor por conceptos fis-	
Crédito al personal a corto plazo .....		4.000	24,04	cales .....	12.700
<b>VI. Tesorería</b> .....		<b>11.055</b>	<b>66,44</b>	Impuesto sobre beneficios diferido .....	9.957,5
Bancos, cuenta corriente .....		11.055	66,44	Intereses a corto plazo de deudas .....	2.175
<b>TOTAL</b> .....		<b>846.680</b>	<b>5.088,65</b>	<b>TOTAL</b> .....	<b>846.680</b>
					<b>5.088,65</b>