

El artículo 72, número 5, de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992.

DISPOSICIONES FINALES

Primera.—Se faculta al Gobierno y, en el ámbito de sus respectivas competencias, a los Ministros de Economía y Hacienda y de Trabajo y Seguridad Social para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para la aplicación y desarrollo de este Real Decreto-ley.

Segunda.—El presente Real Decreto-ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Dado en Madrid a 3 de abril de 1992.

JUAN CARLOS R.

El Presidente del Gobierno,
FELIPE GONZALEZ MARQUEZ

MINISTERIO DE ASUNTOS EXTERIORES

- 7715** *CORRECCION de erratas de la aplicación provisional del Acuerdo entre el Gobierno de España y el Secretario general de la Unión Internacional de Telecomunicaciones, relativo a la celebración, organización y financiación de la Conferencia Administrativa Mundial de Radiocomunicaciones encargado del estudio de atribuciones de frecuencias en ciertas partes del espectro, hecho en Ginebra el 9 de octubre de 1991.*

Advertidas erratas en la inserción de la aplicación provisional del mencionado Acuerdo, publicada en el «Boletín Oficial del Estado» número 38, de fecha 13 de febrero de 1992, páginas 5011 a 5013, se transcriben a continuación las oportunas rectificaciones:

En el punto 2.2, penúltima línea, donde dice: «... o la misión que aquéllas deban desempeñar ...», debe decir: «... o la misión que aquellos deban desempeñar ...».

En el punto 4, donde dice: «4. Siete días antes como mínimo de la apertura de la Conferencia, ...», debe decir: «4.4 Siete días antes como mínimo de la apertura de la Conferencia, ...».

MINISTERIO DE JUSTICIA

- 7716** *RESOLUCION de 18 de marzo de 1992, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre consulta relativa al plazo de adaptación de las Sociedades Mercantiles a la nueva legislación.*

A la vista de la consulta elevada a este Centro directivo por diversos Registradores mercantiles en relación con la adaptación de las Sociedades a la nueva legislación,

Esta Dirección General ha acordado responder a la misma en los términos siguientes:

Primero.—La adaptación de las Sociedades mercantiles a la nueva legislación exigía el establecimiento de un plazo prudencial que permitiera el cumplimiento del mandato legal, y por ello tanto la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de Sociedades, como el Real Decreto legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades, han fijado como término final de la adecuación el día 30 de junio de 1992. No obstante, las respectivas disposiciones transitorias terceras de los citados textos establecen, de un lado, que la adaptación debe realizarse antes del 30 de junio de 1992, y de otro, en apartado distinto, que la adaptación e inscripción ha de realizarse antes de la citada fecha.

Segundo.—Ello ha suscitado la duda de si el mencionado plazo se refiere solamente a la adopción del acuerdo de adaptación, o si se extiende a la adopción del acuerdo, la formalización en el documento público correspondiente y la inscripción en el Registro Mercantil.

Tercero.—Este Centro directivo considera que únicamente se exige que sea la adopción del acuerdo lo que se realice dentro del plazo que

concluye el 30 de junio de 1992: Primero, porque las normas fundamentales dirigidas al señalamiento del plazo —los apartados primero, segundo y tercero de la disposición transitoria tercera de la Ley 19/1989, y los apartados primero y segundo de la Disposición Transitoria tercera del Real Decreto legislativo 1564/1989— se refieren exclusivamente al tiempo concedido para la adaptación. Segundo, porque la interpretación contraria, de entender que el referido período de tiempo obliga a adoptar el acuerdo, documentar e inscribir, resulta gravemente perjudicial para los Empresarios, al reducir notablemente el tiempo de que disponen para la adaptación de los Estatutos, la adecuación de la Sociedad al capital mínimo legal o la transformación, en su caso, a otra forma social, y hace que el plazo legalmente previsto resulte considerablemente menor al que su dicción literal revela, y tercero, porque una interpretación restrictiva podría perjudicar al Empresario que hubiese actuado diligentemente y hubiese adoptado alguno de los acuerdos anteriores en un tiempo prudencialmente anterior al 30 de junio de 1992, pues alguno de los plazos que han de transcurrir con posterioridad a la adopción del acuerdo no corresponden a actos realizados por el Empresario, sino por el Notario —expedición de copia— y por el Registrador —práctica de la inscripción—.

Cuarto.—Es por tanto la adopción del acuerdo lo que debe realizarse antes del 30 de junio de 1992, debiendo probarse debidamente el que se ha realizado. En el caso de que el acuerdo se hubiese adoptado en presencia del Notario (artículo 114 de la Ley de Sociedades Anónimas y 101 a 105 del Reglamento del Registro Mercantil) constará fehacientemente su fecha. En el caso de no ser así la disposición transitoria primera, apartado 2, del Reglamento del Registro Mercantil, ofrece la solución al señalar la forma en que puede acreditarse la fecha de adopción del acuerdo: Mediante la constancia de éste en documento público o, si se trata de documento privado, cuando exista alguna de las circunstancias del artículo 1.227 del Código Civil. Si se trata de Junta no celebrada con el carácter de universal, la fecha de adopción del acuerdo podrá acreditarse mediante la correspondiente certificación acompañada del ejemplar de los diarios en que se hubiese publicado el anuncio de la convocatoria o testimonio notarial del mismo.

Quinto.—Los periodos de tiempo establecidos por la Ley para la aprobación del acta, la elevación de los acuerdos a documento público, la expedición de la copia, la presentación de la misma en la oficina correspondiente para el cumplimiento de los deberes fiscales, la presentación en el Registro Mercantil y la práctica de la inscripción, podrán empezar a contar, por tanto, una vez transcurrido el día 30 de junio de 1992.

Madrid, 18 de marzo de 1992.—El Director general, Antonio Pau Pedrón.

Ilmo. Sr. Decano del Colegio Nacional de Registradores de la Propiedad y Mercantiles.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA

- 7717** *RESOLUCION de 21 de enero de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.*

El Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, con objeto de desarrollar las normas de valoración contenidas en el Plan General de Contabilidad, en virtud de la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba dicho texto, procedió a dictar la Resolución de 30 de julio de 1991, cuyo contenido se refiere a las normas sobre valoración del inmovilizado material.

Con la finalidad de proseguir los desarrollos normativos sobre los criterios de valoración de los distintos elementos patrimoniales, se realiza en la presente Resolución el desarrollo de aspectos concretos de las normas de valoración 4.^a y 5.^a del Plan General de Contabilidad, cuyo contenido se refiere al inmovilizado inmaterial, que según el citado texto agrupa a los siguientes elementos:

- Gastos de investigación y desarrollo.
- Propiedad industrial.
- Fondo de comercio.
- Derechos de traspaso.
- Aplicaciones informáticas.
- Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.

No obstante, también se regulan aspectos relativos a las «Concesiones administrativas» y, en consecuencia, al fondo de reversión, cuya naturaleza es la de una provisión para riesgos y gastos directamente asociada a aquéllas, dado que si al finalizar el plazo concesional hubiera

de revertir los bienes de inmovilizado material utilizados en dicha concesión, se procederá a dotar el citado fondo de reversión durante el plazo concesional, constituyéndose por un importe que alcance el valor neto contable estimado del bien a revertir en el momento de la reversión, más el importe de los gastos que se estime serán necesarios para llevar a cabo dicha reversión.

En primer lugar se desarrollan las normas a aplicar a los gastos de investigación y desarrollo, que se considerarán gastos del ejercicio en que se produzcan como consecuencia directa de la aplicación del principio de prudencia cuya observancia prevalecerá frente a la activación de tales gastos hasta que exista certeza de que la actividad de investigación y desarrollo llevada a cabo pueda concluir con éxito. En concreto, este criterio viene a su vez motivado por tres grupos de factores:

Dificultad en la delimitación del concepto de gastos de investigación y desarrollo, debido a que en el ámbito de la Empresa se realizan actividades semejantes a aquéllas que no pueden ser consideradas como investigación y desarrollo.

Incertidumbre sobre el éxito de los citados proyectos, provocando que la activación de los mismos se restrinja a supuestos muy determinados.

Necesidad de las Empresas de mantener un adecuado nivel de innovación en su actividad económica, lo cual exige desarrollar un grado suficiente de investigación y desarrollo, por lo que los importes invertidos en dichos procesos deben ser tratados convenientemente.

Sin embargo, el Plan General de Contabilidad, con objeto de que para determinados proyectos, en los que exista la seguridad de que se van a producir ingresos futuros suficientes, se consiga la adecuada correlación entre la corriente de ingresos y los gastos necesarios para producirla, permite que una vez cumplidas una serie de condiciones, se pueda proceder a activar estos gastos, con lo que a través del proceso de amortización de los mismos se consigue imputar a cada ejercicio la parte de gasto que corresponda.

En la medida que no se pueda establecer una relación estricta entre «proyecto» individual de investigación y objetivos perseguidos y obtenidos, prácticamente en ningún caso se podrá activar importe alguno. Por ello se establece en la presente Resolución que para cada conjunto de proyectos de investigación interrelacionados en función de un objetivo, se apreciará la rentabilidad económica comercial y su éxito técnico de una forma genérica para dichos conjuntos de investigaciones desarrolladas por la Empresa. Una vez apreciadas de esta forma las circunstancias señaladas, surge el problema de su imputación a resultados. Para ello, teniendo en cuenta que la forma de determinar dichas circunstancias provocará que se activen importes de gastos de investigación para los cuales no pueda conocerse la terminación del proyecto al cual contribuyen y que, consecuentemente, no se pueda fijar una fecha de terminación del mismo, se establece como criterio general que su amortización se realizará en el plazo máximo de cinco años para la totalidad de gastos de investigación que se activen como inmovilizado inmaterial en cada ejercicio.

También se establece en esta Resolución la valoración del «Fondo de comercio», que por imperativo de la legislación mercantil, únicamente podrá ser objeto de contabilización cuando se ponga de manifiesto con motivo de una adquisición del mismo a título oneroso. En la valoración de este tipo de activo inmaterial subyace la idea de los «superbeneficios» futuros a conseguir mediante la adquisición de una Empresa o parte de la misma. Para el caso contrario, en el que el valor de los activos adquiridos de una Empresa, menos sus pasivos, sea superior al importe de la compra, se establece en la presente Resolución que se procederá a determinar la naturaleza de esa diferencia, por lo que si corresponde a gastos o pérdidas futuros se registrará una «Provisión para riesgos y gastos» y el resto, si existiera, se tratará como menor valor de los activos adquiridos.

El tratamiento establecido en esta Resolución para el «Fondo de comercio» no será válido en caso de adquisición de acciones o participaciones de otras Empresas, sin perjuicio de que para la valoración de la inversión a efectos de dotar la correspondiente provisión por depreciación de valores deba, en su caso, tenerse en cuenta dicho importe de acuerdo con lo establecido en la norma de valoración número 8 del Plan General de Contabilidad.

La «Propiedad industrial» recogerá las distintas manifestaciones contenidas en la legislación específica de propiedad industrial que recientemente ha sido objeto de importantes modificaciones.

En relación al arrendamiento financiero de bienes, debido al diferente tratamiento que debe darse a la contabilización de los bienes utilizados mediante este tipo de contrato, cuando se den las circunstancias establecidas en la norma quinta de valoración del Plan General de Contabilidad, letras f) y g), en relación con aquellos otros para los que medie un contrato de arrendamiento puro, se hace preciso establecer una clara diferencia entre ambas operaciones.

Se entiende por arrendamiento puro de cosas aquel en el que una de las partes se obliga a dar a la otra el goce o uso de un bien por tiempo determinado y precio cierto, no existiendo por tanto, una opción de compra. La contabilización de estas operaciones se realizará mediante el

registro contable como gasto de la cuota devengada en cada período por la utilización del servicio de alquiler.

Se entiende por arrendamiento financiero el contrato que permite al arrendatario la utilización de un bien, durante un período fijo de tiempo, mediante el pago periódico de una determinada cuota y una vez finalizado dicho período, disponer de una opción de compra sobre dicho bien. En este caso, para su contabilización, se tendrá en cuenta lo previsto en la norma de valoración número 5, letra f), del Plan General de Contabilidad, que dice:

«Cuando por las condiciones económicas del arrendamiento financiero no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, el arrendatario deberá registrar la operación en los términos establecidos en el párrafo siguiente.

Los derechos derivados de los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior se contabilizarán como activos inmatereales por el valor al contado del bien, debiéndose reflejar en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra. La diferencia entre ambos importes, constituida por los gastos financieros de la operación, se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios. Los derechos registrados como activos inmatereales serán amortizados, en su caso, atendiendo a la vida útil del bien objeto del contrato. Cuando se ejercite la opción de compra, el valor de los derechos registrados y su correspondiente amortización acumulada se dará de baja en cuentas, pasando a formar parte del valor del bien adquirido.

Los gastos a distribuir en varios ejercicios se imputarán a resultados de acuerdo con un criterio financiero.»

Se considerará que por las condiciones económicas del contrato, no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, entre otros, en los siguientes casos:

Cuando en el momento de firmar el contrato el precio de la opción de compra sea menor que el valor residual que se estima tendrá el bien en la fecha fijada para el ejercicio de la misma.

Cuando el precio de la opción de compra, en el momento de firmar el contrato, sea insignificante o simbólico en relación al importe total del contrato de arrendamiento financiero.

Sin embargo, bajo fórmulas de arrendamiento financiero se realizan, en ocasiones, operaciones con efectos prácticos similares a una compraventa de inmovilizado, por lo que con el fin de delimitar los contratos que serán objeto de contabilización en la cuenta «Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero», se establece en la presente Resolución que si durante el período contractual se produce un reconocimiento formal del ejercicio de la opción de compra derivada del contrato de arrendamiento financiero o se garantiza su ejercicio, se considerará que a efectos económicos se ha producido una compraventa del bien objeto de contrato en la fecha que se produzca el citado reconocimiento, y su contabilización se realizará como cualquier otra adquisición de bienes del inmovilizado con precio aplazado.

En relación a las operaciones de venta conectadas a un posterior contrato de arrendamiento financiero del mismo activo, se estará a lo previsto en el Plan General de Contabilidad, no reconociéndose el resultado de la operación de venta.

Por último, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava los contratos de arrendamiento financiero, se contabilizará el impuesto devengado de acuerdo con las condiciones fiscales de la operación, por lo que no se incrementará la deuda con el arrendador en el importe de dicho tributo que no esté devengado fiscalmente, ya que si bien se puede estimar el importe que se devengará en un futuro, éste no es exacto ni cierto, debido a que una variación de la legislación fiscal puede modificar los importes que se devenguen en el futuro.

Las diferencias surgidas como consecuencia del devengo fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido que no tengan carácter deducible de acuerdo con la legislación aplicable, serán consideradas gasto de ejercicio, sin modificar la valoración inicial del inmovilizado.

Por todo lo anterior, de acuerdo con la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dicta la presente Resolución:

Primera. *Formas de adquisición del inmovilizado inmaterial.*—Los criterios de valoración contenidos en la Resolución de 30 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, se aplicarán a los elementos del inmovilizado inmaterial, sin perjuicio de lo dispuesto en esta Resolución.

Segunda. *Gastos de investigación y desarrollo.*—1. Las actividades de «investigación» y «desarrollo» se definen de la siguiente forma:

Investigación: Es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión en los terrenos científico o técnico.

Desarrollo: Es la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación hasta que se inicia la producción comercial.

2. Como criterio general, los gastos derivados de los proyectos de investigación y desarrollo, serán gastos del ejercicio en que se realicen, incluidos los correspondientes a proyectos encargados a otras Empresas o Instituciones de investigación.

3. No obstante lo anterior, se podrán activar los gastos de investigación y desarrollo si se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

Existencia de un proyecto específico e individualizado para cada actividad de investigación y desarrollo.

La asignación, imputación y distribución temporal de los costes de cada proyecto deben estar claramente establecidas.

En todo momento deben existir motivos fundados de éxito técnico en la realización del proyecto de investigación y desarrollo, tanto para el caso en que la Empresa tenga la intención de su explotación directa como para el de la venta a un tercero del resultado del proyecto una vez concluido, si existe mercado.

La rentabilidad económico-comercial del proyecto debe estar razonablemente asegurada.

La financiación de los distintos proyectos de investigación y desarrollo debe estar razonablemente asegurada para completar la realización de los mismos.

Para los gastos de investigación, la apreciación de la rentabilidad económico-comercial y del éxito técnico de los mismos, se realizará genéricamente para cada conjunto de actividades de investigación interrelacionadas por la existencia de un objetivo común.

4. Las condiciones señaladas en el apartado anterior se considerarán durante todos los ejercicios en los que se realice el proyecto y el importe a activar será el que se produzca a partir del ejercicio en que se cumplan las condiciones anteriores.

5. Los proyectos de investigación y desarrollo encargados a otras Empresas o Instituciones se valorarán por el precio de adquisición.

6. Si los proyectos se realizan con medios propios de la Empresa, se valorarán por su coste de producción, incluyendo en particular los siguientes conceptos:

a) Costes del personal afecto directamente a las actividades del proyecto de investigación y desarrollo.

b) Costes de materias primas, materias consumibles y servicios, utilizados directamente en el proyecto de investigación y desarrollo.

c) Amortizaciones del inmovilizado afecto directamente al proyecto de investigación y desarrollo.

d) La parte de costes indirectos que razonablemente afectan a las actividades del proyecto de investigación y desarrollo, siempre que respondan a una imputación racional de los mismos.

7. En ningún caso se imputará a los proyectos de investigación y desarrollo los costes de subactividad, los de estructura general de la Empresa ni los financieros.

8. La imputación de costes a los proyectos de desarrollo se podrá realizar hasta el momento en que finalice el proyecto, y siempre que exista la certeza de éxito técnico y económico de su explotación.

9. El importe de los gastos de desarrollo susceptible de ser activados como inmovilizado no incluirá en ningún caso los gastos de investigación.

10. La imputación a resultados de los gastos activados se realizará conforme a los siguientes criterios:

Gastos de investigación: Se amortizarán de acuerdo con un plan sistemático que comenzará a partir del ejercicio en que se activen y en un período máximo de cinco años.

Gastos de desarrollo: Se imputarán a través de un proceso de amortización sistemático, que comenzará a partir de la fecha de terminación del proyecto y se extenderá durante el período en el cual genere ingresos sin superar el plazo de cinco años.

11. En el caso de que los logros obtenidos en los proyectos de desarrollo deban imputarse a «Propiedad industrial», según lo establecido en la norma cuarta de esta Resolución, se procederá a amortizar la misma de acuerdo con su naturaleza.

12. En cada ejercicio de vida del proyecto se procederá, en su caso, a comprobar el cumplimiento de las condiciones que motivaron la activación de los gastos de desarrollo, analizando si los ingresos que se espera obtener de su explotación son suficientes para cubrir los gastos de desarrollo que figuran activados y los restantes costes relacionados con la producción o comercialización, procediéndose, en caso contrario, a imputar a resultados del ejercicio corriente el saldo no amortizado.

Tercera. *Concesiones administrativas*.-1. Se entiende por «Concesión administrativa», aquellos actos por los que una Entidad de derecho público transfiere a un particular la gestión de un servicio público o el disfrute exclusivo de un bien de dominio público.

2. Las concesiones administrativas figurarán en el activo de la Empresa valoradas por el importe total de los gastos incurridos para su obtención.

3. El coste de las concesiones administrativas se imputará a resultados, a través de su amortización, durante un plazo que no podrá

superar el período concesional, utilizando para ello un método sistemático de amortización.

4. En el caso de que a la concesión administrativa se afecten activos del inmovilizado material que deban revertir a la Entidad de derecho público otorgante de la concesión al finalizar el plazo concesional, se procederá a la constitución de un «Fondo de reversión», cuyas dotaciones se realizarán de acuerdo con un plan sistemático a lo largo del período concesional, debiendo reconstituir el valor neto contable estimado del activo a revertir en el momento de la reversión más los gastos necesarios para llevarla a cabo.

5. El plan sistemático a que debe responder la dotación del «Fondo de reversión» se establecerá en función de la duración del período concesional, independientemente de la vida útil del activo a revertir, y la dotación anual se calculará en función de los ingresos que se espere obtener en el futuro.

6. Si se perdieran los derechos derivados de la concesión administrativa por incumplimiento de las condiciones pactadas, deberá procederse a imputar el valor neto contable de la misma a los resultados del período y, simultáneamente, se dotará una provisión para riesgos y gastos, estimada de acuerdo con las condiciones contractuales, para cubrir las indemnizaciones, sanciones, etc. que se puedan producir por dicho incumplimiento.

Todo lo anterior se realizará sin perjuicio, en su caso, de considerar la inaplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Cuarta. *Propiedad industrial*.-1. La «Propiedad industrial» se valorará por los costes incurridos para la obtención del derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial, siempre que, por las condiciones económicas que se deriven del contrato, deban inventariarse por la Empresa adquirente. Se incluirán, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad y las patentes de introducción.

2. Los derechos de la propiedad industrial se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción, tal y como se definen en el Plan General de Contabilidad. Para el caso de obtenerse como consecuencia de un proyecto de desarrollo de la propia Empresa, su activación se realizará por el importe de los gastos de desarrollo imputables a tales derechos que estén pendientes de amortización, más el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, y siempre que se cumplan las condiciones legales necesarias para su inscripción en el correspondiente Registro.

3. Las correcciones de valor a efectuar en los activos contabilizados como propiedad industrial, se realizarán de acuerdo a lo previsto como la norma décima de esta Resolución.

4. Para los elementos de la propiedad intelectual se utilizarán los mismos principios y criterios de valoración que los indicados para la propiedad industrial, utilizando para su contabilización una partida específica.

Quinta. *Fondo de comercio*.-1. Se entiende por «Fondo de comercio» el conjunto de bienes inmateriales, tales como la clientela, nombre o razón social, localización de la Empresa, cuota de mercado, nivel de competencia comercial, capital humano, canales comerciales y otros de naturaleza análoga que impliquen valor para la Empresa.

2. El fondo de comercio sólo será objeto de contabilización en el caso de que haya sido adquirido a título oneroso.

3. La valoración del fondo de comercio vendrá determinada por la diferencia entre el importe satisfecho en la adquisición de una Empresa, o parte de la misma, y la suma de los valores identificables de los activos individuales adquiridos menos los pasivos asumidos en la adquisición. El valor de mercado de los activos, de acuerdo con las normas de valoración del Plan General de Contabilidad, será el límite máximo a considerar para su valoración. Los pasivos se valorarán a su valor actual, sin perjuicio de contabilizar el valor de reembolso, teniendo en cuenta el tipo de interés de mercado.

4. La amortización del fondo de comercio se realizará, de acuerdo con un plan sistemático, durante el período en el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos y siempre que no exceda del plazo de cinco años, si bien se permite ampliar el plazo de amortización hasta un máximo de diez años, debiendo en este último caso justificarse tal ampliación en la memoria.

5. Cuando el importe de la diferencia obtenida conforme a lo dispuesto en el apartado tercero de esta norma quinta sea negativa, se procederá a analizar la naturaleza de la misma, y si se trata de una «Provisión para riesgos y gastos» se contabilizará como tal. En caso contrario, se imputará como menor valor de los activos adquiridos.

Sexta. *Derechos de traspaso*.-1. Se entiende por «Derechos de traspaso» la cesión de un local de negocio realizada por el arrendatario del mismo a un tercero, mediante contraprestación, quedando dicho tercero subrogado en los derechos y obligaciones nacidos del contrato primitivo de arrendamiento realizado entre el arrendatario y el arrendador. La contraprestación derivada de dicha operación constituye el valor del derecho de traspaso, que sólo podrán figurar en el activo de la Empresa cuando se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa.

2. Si la Empresa activa el importe de tales derechos, se procederá a amortizar este activo en el plazo mínimo posible, de acuerdo con un

plan sistemático, sin que dicho plazo pueda superar el período de tiempo en que contribuya a generar ingresos.

En todo caso se amortizará en un período de tiempo no superior al establecido para el fondo de comercio.

Séptima. *Aplicaciones informáticas*.-1. Se registrará en la partida «Aplicaciones informáticas» el importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos, siempre que esté prevista su utilización en varios ejercicios, incluyendo los elaborados por la propia Empresa cuando cumplan los requisitos y condiciones contenidos en la norma segunda de esta Resolución para los gastos de investigación y desarrollo.

2. En ningún caso se incluirán los siguientes conceptos:

a) Los costes devengados como consecuencia de la modificación o modernización de aplicaciones o sistemas informáticos ya existentes dentro de la estructura operativa de la Empresa.

b) Los costes derivados de la formación del personal para la aplicación del sistema informático.

c) Los costes derivados de consultas realizadas a otras Empresas y las revisiones globales de control de los sistemas y aplicaciones informáticas.

d) Los costes de mantenimiento de la aplicación informática.

3. La amortización de las aplicaciones informáticas se realizará sistemáticamente en el plazo de tiempo en que se utilicen, en la misma forma que los proyectos de desarrollo, sin que en ningún caso se supere el plazo de cinco años.

Octava. *Arrendamiento financiero*.-1. El arrendamiento financiero es un contrato por el cual una Empresa puede disponer de la utilización de un bien a cambio de unas cuotas periódicas, incluyéndose necesariamente en dicho contrato la posibilidad de que al finalizar el mismo pueda ejercitarse la opción de compra del bien utilizado.

2. Cuando durante el período de vigencia del contrato de arrendamiento financiero se comprometa formalmente o se garantice el ejercicio de la opción de compra, se procederá a registrar contablemente el bien objeto del mismo como si se tratara de una compraventa con pago aplazado.

3. Cuando por las condiciones económicas del arrendamiento financiero no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, el arrendatario deberá registrar la operación en los términos establecidos en el Plan General de Contabilidad en la norma de valoración número 5, letra f):

Los derechos derivados de los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior se contabilizarán como activos inmateriales por el valor al contado del bien, debiéndose reflejar en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra. La diferencia entre ambos importes, constituida por los gastos financieros de la operación, se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios. Los derechos registrados como activos inmateriales serán amortizados, en su caso, atendiendo a la vida útil del bien objeto del contrato. Cuando se ejercite la opción de compra, el valor de los derechos registrados y su correspondiente amortización acumulada se dará de baja en cuentas, pasando a formar parte del valor del bien adquirido.

Los gastos a distribuir en varios ejercicios se imputarán a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

Las operaciones anteriores se realizarán sin perjuicio del reconocimiento del impuesto diferido derivado de la operación.

4. Se entenderá que por las condiciones económicas del contrato no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, entre otros, en los casos siguientes:

Cuando, en el momento de firmar el contrato, el precio de la opción de compra sea menor que el valor residual que se estima tendrá el bien en la fecha en que se ejercite la opción de compra.

Cuando el precio de la opción de compra en el momento de firmar el contrato, sea insignificante o simbólico en relación al importe total del contrato de arrendamiento financiero.

5. El Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las operaciones de arrendamiento financiero se contabilizará sólo en el importe devengado fiscalmente; por el resto no procederá incrementar la deuda con la Entidad de crédito.

Si los importes del Impuesto sobre el Valor Añadido devengados fiscalmente con posterioridad al registro del activo no son deducibles de acuerdo con la legislación del tributo, dichos importes se considerarán gastos del ejercicio en que se devenguen, no produciendo ningún ajuste en la valoración inicial del inmovilizado.

6. Al finalizar el contrato de arrendamiento financiero, la Empresa procederá, en su caso, a dar de baja la cuenta «Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero» y su amortización acumulada y registrará los citados importes en las correspondientes cuentas del inmovilizado material.

Novena. *Venta de un activo conectada a una posterior operación de arrendamiento financiero*.-1. Las operaciones de venta de activos conectadas a un posterior contrato de arrendamiento financiero, se

registrarán en los términos siguientes, de acuerdo con la norma de valoración número 5, letra g), del Plan General de Contabilidad:

Cuando por las condiciones económicas de la operación se desprenda que se trata de un método de financiación, el arrendatario dará de baja el valor neto contable del bien objeto de la operación, reconociendo simultáneamente y por el mismo importe el valor inmaterial. Al mismo tiempo deberá reconocer en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra; la diferencia entre la deuda y la financiación recibida en la operación se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios.

2. Cuando se produce una venta de un activo para su posterior arrendamiento financiero, el beneficio de la operación no se reconocerá contablemente, produciendo en todo caso una carga financiera por la financiación obtenida de la subsiguiente operación de arrendamiento financiero.

La Empresa procederá a dar de baja el inmovilizado material, registrando simultáneamente el valor neto contable del citado bien en la cuenta «Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero», aplicándose lo dispuesto en la norma octava de esta Resolución.

Décima. *Correcciones de valor del inmovilizado inmaterial*:

1. Amortización:

1. Para la amortización del inmovilizado inmaterial, se aplicará lo previsto en el Plan General de Contabilidad, las normas anteriores de esta Resolución y, en lo que resulte aplicable, la Resolución de este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 30 de julio de 1991, sobre normas de valoración del inmovilizado material.

2. El cálculo del importe de la amortización se realizará en función de la vida útil de los bienes, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarlos, aplicándose las siguientes reglas:

A) Valor amortizable:

Es el importe de la totalidad de los costes o gastos producidos como consecuencia de la adquisición o producción de los bienes del inmovilizado inmaterial. Si se estimara un valor residual de los bienes o derechos a amortizar, este valor disminuirá dicho importe.

Cuando el valor residual no sea significativo en términos cuantitativos, de acuerdo con el principio de importancia relativa, no tiene que considerarse a efectos de determinar la base de cálculo sobre la que se efectúe la amortización.

B) Vida útil:

Es el período durante el cual se espera que puedan producir rendimientos los elementos del inmovilizado inmaterial.

El período previsto para la amortización debe ser revisado anualmente en relación con las circunstancias que lo motivaron.

Si se produjeran posteriormente alteraciones no previstas en el momento en que se realizó la estimación de la vida útil de un inmovilizado inmaterial, se procederá a modificar dicho período en función de las nuevas circunstancias aparecidas, ajustando las cuotas de amortización del ejercicio y de los siguientes.

En su caso, se imputará al resultado del ejercicio, como resultado extraordinario (gastos o ingresos de ejercicios anteriores), el efecto significativo del cambio producido por error en la estimación de la amortización de los ejercicios anteriores. En ningún caso se realizará este ajuste cuando la modificación proceda de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos.

C) Métodos de amortización:

Será admisible cualquier método de carácter sistemático y que contemple las características técnico-económicas del bien objeto de amortización.

Los planes sistemáticos de amortización responderán a un criterio específico, entre los que se encuentran los siguientes:

Linealmente o cuota constante.

Cuota variable creciente o decreciente dependiendo del activo a amortizar.

2. Pérdidas de carácter reversible en el inmovilizado inmaterial:

Deberá dotarse una provisión con el fin de atribuir a cada elemento del inmovilizado inmaterial el inferior valor de mercado que le corresponda al cierre de cada ejercicio, siempre que el valor contable del inmovilizado no sea recuperable por la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización.

Las provisiones se anularán en la medida que desaparezcan las causas que motivaron la corrección de valor del bien del inmovilizado inmaterial.

3. Pérdidas de carácter irreversible en el inmovilizado inmaterial:

Si se produce una disminución de valor de carácter irreversible en un inmovilizado inmaterial, se procederá a corregir la valoración de ese activo, contabilizando la correspondiente pérdida mediante cuentas del

subgrupo 67 del Plan General de Contabilidad y dando lugar a la corrección del valor amortizable del activo.

Madrid, 21 de enero de 1992.—El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ricardo Bolufer Nieto.

MINISTERIO DEL INTERIOR

7718 *RESOLUCION de 31 de marzo de 1992, de la Dirección General de Tráfico, por la que se establecen medidas especiales de regulación de tráfico durante el año 1992.*

Por razones de seguridad vial y de fluidez de la circulación, y en concordancia con los calendarios de festividades de ámbito nacional y de las fechas en que se prevén desplazamientos masivos de vehículos con motivo de vacaciones estacionales y otros acontecimientos, se establecen una serie de medidas especiales de regulación de tráfico, de acuerdo con lo establecido al respecto en los artículos 5.º, apartado m, y en el 16 del texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, de 2 de marzo de 1990, así como en el artículo 2.º de la Orden de 20 de junio de 1979, por la que se establecen restricciones a la circulación de determinados tipos de vehículos.

En su virtud, y de conformidad con los órganos competentes de los Ministerios del Interior, de Obras Públicas Transportes, esta Dirección General de Tráfico dispone lo siguiente:

Durante el año 1992 se establecen las restricciones de circulación que a continuación se relacionan:

1.ª *Pruebas deportivas.*—De acuerdo con lo establecido al respecto en el apartado 5 del anexo II del Código de la Circulación no se autorizará, ni se informará favorablemente, ninguna prueba deportiva por las Jefaturas Provinciales o por la Dirección General de Tráfico, según competa, en las vías públicas interurbanas cuya vigilancia corresponda a la Agrupación de Tráfico de la Guardia Civil, durante los días y horas que se indican en el anexo I, salvo en las pruebas de carácter internacional, siempre y cuando sean autorizadas expresamente por la Dirección General de Tráfico.

2.ª *Maquinaria agrícola.*—No podrá circular ningún tipo de maquinaria agrícola (tractores, cosechadoras, motocultores, etc.), ni maquinaria para obras y servicios por las vías públicas interurbanas, cuya vigilancia corresponda a la Agrupación de Tráfico de la Guardia Civil, durante los días y horas que se indican en el anexo II.

Todo ello sin perjuicio de las horas en que no está autorizada su circulación, de acuerdo con el contenido del Decreto 3595/1975, de 25 de noviembre.

3.ª *Transportes especiales.*—No se autorizará por las Jefaturas Provinciales de Tráfico o por la Dirección General de Tráfico, que podrá delegar en aquéllas, según competa, la circulación de transportes especiales por las vías públicas interurbanas, cuya vigilancia corresponda a la Agrupación de Tráfico de la Guardia Civil durante los días y horas que se indican en el anexo II.

Todo ello sin perjuicio de las horas en que no está autorizada su circulación, de acuerdo con el contenido del Decreto 3595/1975, de 25 de noviembre.

4.ª *Vehículos que transporten mercancías peligrosas.*—Se prohíbe la circulación por las vías públicas, cuya vigilancia corresponda a la Agrupación de Tráfico de la Guardia Civil, durante los días y horas que se indican en el anexo II, a los camiones de más de 3.500 kilogramos de PMA que transporten mercancías peligrosas.

Asimismo, se prohíbe la circulación por las vías públicas los domingos y los días festivos dentro del ámbito territorial correspondiente desde las ocho hasta las veinticuatro horas, y las vísperas no sábados de estos festivos desde las trece hasta las veinticuatro horas, así como durante los días 1 y 31 de julio y 1 de agosto desde las cero hasta las veinticuatro horas, a los vehículos que hayan de llevar paneles, conforme a lo prevenido en el marginal 10.500 del Reglamento Nacional para el Transporte de Mercancías Peligrosas por Carretera (TPC), todo ello sin perjuicio de las restricciones temporales que puedan imponerse con motivo de festividades de ámbito local.

Quedan exentos de la prohibición que se establece en el párrafo anterior los vehículos que transporten las materias a que se hace referencia en el anexo III a la presente Resolución en las condiciones que en el mismo se determinan.

En casos de servicios indispensables, debidamente justificados podrán concederse por las Jefaturas Provinciales de Tráfico, cuando el transporte no exceda del ámbito provincial o de una provincia y sus limítrofes, o por esta Dirección General, que podrá delegar en aquéllas, cuando exceda de este último ámbito, autorizaciones especiales de carácter permanente o temporal o para un solo viaje, para un determinado vehículo, en las que se fijarán las condiciones del transporte.

5.ª *Camiones de más de 3.500 kilogramos de PMA de transportes de mercancías en general.*—Se prohíbe la circulación por las vías públicas interurbanas, cuya vigilancia corresponda a la Agrupación de Tráfico de la Guardia Civil, durante los días y horas que se indican en el anexo II, a los camiones de más de 3.500 kilogramos de PMA que transporten mercancías en general.

6.ª *Restricciones complementarias.*—Complementariamente las Fuerzas de Vigilancia de la Agrupación de Tráfico de la Guardia Civil, en función de las condiciones en que se esté desarrollando el tráfico durante las horas en que está permitida la circulación de los vehículos afectados por las restricciones anteriormente citadas, podrán espaciar su circulación, e incluso, si las circunstancias lo aconsejan, detenerla temporalmente, de acuerdo con lo establecido al respecto en el artículo 2.º de la Orden del Ministerio del Interior de 20 de junio de 1979.

7.ª *Exenciones.*—Las restricciones a la circulación establecidas en la presente Resolución se entienden sin perjuicio de lo establecido al respecto en el artículo 3.º de la Orden del Ministerio del Interior de 20 de junio de 1979.

8.ª *Sanciones.*—Las infracciones al contenido de la presente Resolución serán sancionadas, de acuerdo con lo establecido al respecto en el artículo 67 de la Ley de Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aplicándose por las Fuerzas de Vigilancia de la Agrupación de Tráfico de la Guardia Civil en el acto la medida complementaria de inmovilización del vehículo fuera de la vía hasta que cese la prohibición o se autorice su marcha, de conformidad con lo previsto en los artículos 70 y 71 a) de la misma, siempre que cause riesgo o perturbaciones graves a la circulación. A estos efectos se estará a lo que dispone al respecto el artículo 5.II de la Orden de 20 de junio de 1979.

9.ª *Entrada en vigor.*—Esta Resolución entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, 31 de marzo de 1992.—El Director general de Tráfico, Miguel María Muñoz Medina.

ANEXO I

PROVINCIA DE ALBACETE

En los tramos de autovía durante todo el año.
En todas las carreteras de la provincia en las siguientes fechas:
Desde el viernes 10 de abril, a las doce horas, hasta el domingo 12 de abril, a las veinticuatro horas.
Desde el miércoles 15 de abril, a las doce horas, hasta el lunes 20 de abril, a las veinticuatro horas.
Desde el jueves 30 de abril, a las doce horas, hasta el domingo 3 de mayo, a las veinticuatro horas.
Desde el martes 30 de junio, a las cero horas, hasta el miércoles 1 de julio, a las veinticuatro horas.
El miércoles 15 de julio de cero a veinticuatro horas.
Desde el viernes 31 de julio, a las cero horas, hasta el domingo 2 de agosto, a las veinticuatro horas.
Desde el viernes 14 de agosto, a las quince horas, hasta el domingo 16 de agosto, a las veinticuatro horas.
Desde el domingo 30 de agosto, a las cero horas, hasta el martes 1 de septiembre, a las veinticuatro horas.
Desde el viernes 9 de octubre, a las doce, hasta el lunes 12 de octubre, a las veinticuatro horas.
Desde el viernes 4 de diciembre, a las doce horas, hasta el sábado 5 de diciembre, a las quince horas.
El martes 8 de diciembre desde las doce hasta las veinticuatro horas.
En los meses de junio, julio, agosto y septiembre, desde las doce horas de los viernes o vísperas de festivos hasta las veinticuatro horas de los mismos.
Además en las carreteras de la R.I.G.E.
Los viernes 1 y 15 de mayo, desde las cero, hasta las veinticuatro horas.
El martes 8 de septiembre, desde las cero hasta las veinticuatro horas.

PROVINCIA DE ALICANTE

En todas las carreteras de la provincia:
Desde el viernes 10 de abril, a las doce horas, hasta el lunes 20 de abril, a las veinticuatro horas.
Desde el jueves 30 de abril, a las doce horas, hasta el domingo 3 de mayo, a las veinticuatro horas.
Desde el martes 30 de junio, a las cero horas, hasta el miércoles 1 de julio, a las veinticuatro horas.
Desde el martes 14 de julio, a las cero horas, hasta el jueves 16 de julio, a las veinticuatro horas.
Desde el viernes 31 de julio, a las cero horas, hasta el domingo 2 de agosto, a las veinticuatro horas.
Desde el viernes 14 de agosto, a las quince horas, hasta el domingo 16 de agosto, a las veinticuatro horas.