

Los costes silenciados de la transición al nuevo Plan General Contable



Guillermo Rosés López

Abogado y Economista
www.guillermorosés.net

Hay algunos aspectos inquietantes en relación con la implantación del nuevo Plan General de Contabilidad (NPGC) al que todas las sociedades españolas han quedado sujetas a partir del 1 de enero de 2008.

Mucho se ha hablado y escrito sobre el NPGC, aunque con precipitación, puesto que la norma que obliga a su implantación no ha dado una *vacatio legis* suficientemente extensa, como un asunto de esta trascendencia hubiese requerido.

En cualquier caso, situados ya en 2008, hay un aspecto que entronca con los costes de transición hacia este nuevo modelo, sobre el que me gustaría llamar la atención, y es el relativo a la eliminación de los gastos amortizables, activo ficticio que bajo las normas del NPGC desaparece del balance en la apertura de 2008.

Se ha hablado de su despedida, pero obviando el problema práctico que representa la eliminación de tales gastos, que hasta la entrada en vigor de la nueva norma tenían el carácter de gastos plurianuales, a eliminar por tanto a largo de varios ejercicios y no en el ejercicio en el que se incurriera en ellos.

Un conocido ejemplo de ellos eran los gastos de constitución, que en la norma vigente hasta el 31 de diciembre de 2007 podían activarse, es decir, trasladarse al activo, para ir siendo cargados de forma sistemática -por partes iguales- en las cuentas de resultados de los siguientes ejercicios -hasta cinco-, evitando así su imputación íntegra al ejercicio económico de su acaecimiento. Por su cuantía, mejor ejemplo es el de los gastos de primer establecimiento, todos aquellos en los incurrió la empresa para la puesta en marcha del negocio antes de iniciar su facturación,

al objeto de plantear la viabilidad de su objeto y la posible consecución de ingresos y beneficios.

Por último, encajan también aquí aquellos gastos de primer establecimiento registrados como consecuencia de las inversiones realizadas para renovar y modernizar los locales y oficinas que no son propiedad de la empresa; a estos gastos de reforma, por lo general de cuantía considerable en proporción a la dimensión del negocio, se les tenía, con razón, vetado su acceso al activo material de la sociedad que los costeaba, porque llegado el término del contrato de arrendamiento, las obras quedaban en beneficio del arrendador, motivo por el que la Norma de Valoración Sexta del PGC vigente hasta 31 de diciembre de 2007, obligaba a registrarlos temporalmente en el activo (ficticio) como gasto amortizable, a condición de que la sociedad -como era obvio por motivo de las obras- no hubiese iniciado o reanudado aún su actividad en esas oficinas o locales arrendados. Era una solución razonable, respetuosa con el principio de correlación de ingresos y gastos, que además propiciaba el cauce de la financiación ajena, al no alterar de forma abrupta el primer año el patrimonio contable de la sociedad, permitiendo repartir el coste de las obras a lo largo de varios ejercicios.

Puede irse lo lejos que se quiera en el afán de por menorizar casos empresariales para cuantificar los desembolsos satisfechos por las inversiones realizadas en propiedad ajena que no caben en el derecho de superficie. Se trata en cualquier caso de un hecho común en la vida de las empresas.

Pues bien, la entrada en vigor del NPGC el 1 de enero de 2008 exige la eliminación de estos gastos amortizables del balance ya en el propio asiento de apertura del ejercicio 2008 y ello sin alterar el cierre



del ejercicio 2007, que debe regirse conforme a las reglas vigentes hasta fin de año.

Ante los efectos de esta medida, no se hablado y conviene hacerlo.

Hay voces que reclaman la eliminación íntegra de los gastos amortizables con cargo a reservas. Precisémoslo.

El NPGC trastoca el régimen de registro de las inversiones en propiedad ajena a las que venimos refiriéndonos, disponiendo para tranquilidad de todos su registro por parte de la sociedad arrendataria como activo material, y no como gasto del ejercicio, cuando cumplan la definición de activo. Estas inversiones no separables de la propiedad serán amortizables en función de la duración del correspondiente contrato de arrendamiento, que tendrá en cuenta su plazo de renovación, dice la norma "cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir", salvo que los bienes no separables tenga asignada una vida útil inferior.

A partir de la puesta en marcha de este nuevo régimen reservado a las inversiones no separables en bienes arrendados, podríamos desprender que no todo gasto amortizable debería ser eliminado contra reservas, sino sólo aquellos gastos amortizables relacionados con obras realizadas en propiedad ajena que no cumplan la definición de activo (es decir, aquella parte de los trabajos realizados que no supongan verdadera renovación de elementos de activo), a los que se sumarían los gastos de constitución, los de ampliación de capital, los de viabilidad, etc.

Siguiendo este criterio, las inversiones no separables que cumplan la definición de activo, deberían reaparecer el 1 de enero de 2008 formando parte del inmovilizado material.

Desde el punto de vista de los costes, la desaparición de los gastos amortizables tendrá consecuencias diversas en función de cual sea la situación patrimonial de la empresa al cierre de 2007 y de la cuantía de tales costes, que vendrá afectada por el criterio que se siga acerca de si deben o no reaperturarse como inmovilizado material esas inversiones no separables en suelo arrendado.

En primer lugar, si una empresa dispone de reservas voluntarias suficientes al cierre de 2007, aplicará las mismas para proceder a la cancelación de sus gastos amortizables, asegurándose de que en la apertura de 2008, en el balance no figure aquel activo ficticio. Será a costa de la reducción de los fondos propios de la sociedad, es decir, a costa de los beneficios

distribuibles a los accionistas, como quedará resuelta en la práctica esa adaptación. Por tanto, para las empresas saneadas que cuenten con reservas, la medida implicará la pérdida de dividendos a corto y medio plazo, en proporción a la medida del ajuste.

Mayor problemática ofrece la situación de aquellas empresas que no cuenten con reservas voluntarias suficientes para eliminar los gastos amortizables pendientes de amortización al cierre de 2007. Estas empresas se encontrarán de la noche a la mañana con una reserva negativa en su patrimonio, una reserva por ajuste al NGCE, que al tiempo de reducir intempestivamente sus fondos propios, podrá motivar en más de un caso la descapitalización excesiva de la sociedad, obligando a los socios o accionistas a la urgente aportación de nuevos fondos al capital social, si como consecuencia de la eliminación de los gastos amortizables, el nuevo patrimonio contable se sitúa por debajo de la mitad del capital social, lo que podría exigir la pérdida definitiva de aportaciones anteriores en aquellos casos en los que no quepa otra salida que acordar una operación acordeón.

Es decir, la eliminación de los gastos amortizables pendientes de amortizar al 31 de diciembre de 2007, producirá en unos casos la reducción de dividendos distribuibles a corto plazo y medio plazo y en otros, la obligación de saneamiento por parte de los socios o accionistas, exigiéndose nuevas aportaciones que podrían llegar a compatibilizarse con la pérdida de aportaciones pasadas. Sólo quedarán a salvo las sociedades que cuenten al 31 diciembre de 2007 con reservas suficientes para encajar el golpe de la eliminación anticipada de los gastos amortizables, y aquellas que a esa fecha ya los hubiesen saneado íntegramente.

Tal y como exige la legislación mercantil, se requerirá la convocatoria de la junta general de socios o accionistas por parte de los administradores en el plazo de dos meses, es decir, antes de que termine febrero, si éstos quieren salvar su responsabilidad, en aquellos casos en los que la eliminación de gastos amortizables produzca una severa insuficiencia de recursos propios.

Naturalmente el impacto sobre fondos propios sería muy superior, si defendiéramos que lo precedente fuese no reclasificar en la apertura de 2008 la inversión en suelo ajeno como activo material, algo sobre lo que será bienvenida la doctrina del ICAC, dada la trascendencia de esta apertura especial, aunque seguir esa tesis -la eliminación íntegra contra reservas- no tiene visos de ser la solución acertada. ➡