

TRABAJO EFECTUADO POR:

FÉLIX MADRID GARCÍA

*Master en Dirección Económico-Financiera por
el Centro de Estudios Financieros*

Sumario:

- I. Tratamiento contable.
 - 1. Procedencia de la activación del gasto.
 - 2. Imputación a resultados de estos gastos.
 - 3. Anotaciones contables.
 - II. Tratamiento fiscal.
 - III. Efecto global sobre el resultado de la empresa. Estudio de un caso concreto.
 - IV. Conclusiones.
- Bibliografía.



El objeto del presente artículo es poner de manifiesto la gran trascendencia que, sobre la Contabilidad de la empresa, tiene el hecho de que los inmuebles sobre los que realice gastos de renovación o modernización sean de su propiedad o de terceros.

I. TRATAMIENTO CONTABLE

1. Procedencia de la activación del gasto.

El Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, recoge en el subgrupo 20 lo que denomina gastos de establecimiento, y en los que recoge las siguientes cuentas:

200	Gastos de constitución
201	Gastos de primer establecimiento
202	Gastos de ampliación de capital

Nos vamos a centrar en la segunda de ellas, que es la que tiene relación con el objeto de este artículo, y que el Plan define como «Gastos necesarios hasta que la empresa inicie su actividad productiva, al establecerse aquélla o con motivo de ampliaciones de su capacidad». Como vemos, esta cuenta permite activar, al margen de los gastos previos al inicio de la actividad, aquellos que responden al incremento de la capacidad productiva de la empresa; es decir, aquellos gastos que no vinieran ligados a un incremento de esta capacidad no serían activables, sino que deberían ser considerados gastos del ejercicio.

Por otra parte, el Plan, en su norma de valoración 2.^a, al hablar del inmovilizado material señala: «Se incorporarán al valor del inmovilizado correspondiente el importe de las inversiones adicionales o complementarias que se realicen, valorándose éstas de acuerdo con los criterios establecidos en el párrafo anterior».

Es decir, si no existe inmovilizado, si no existe un elemento patrimonial, si no existe, en otras palabras, titularidad sobre el bien, las inversiones adicionales o complementarias que se realicen no se podrán inmovilizar y, por tanto, tendrán que ser consideradas gastos del ejercicio. Y continúa el Plan, en su norma de valoración 3.^a, normas particulares sobre el inmovilizado material, apartado f): «Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil y siempre que sea posible conocer o estimar razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inventario».

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha interpretado esta cuestión en su boletín número 13 de mayo de 1993, en el que trata de la naturaleza de los gastos de renovación, conservación o modernización de los bienes inmuebles utilizados por la empresa que son propiedad de terceros, y su registro.

En su respuesta el ICAC señala que, en principio, los gastos necesarios para el acondicionamiento de un local, propiedad de terceros, deben ser considerados como gastos del ejercicio, aunque apunta a que según la definición de la cuenta 201, dichos gastos, cuando se hayan producido con motivo del inicio de la actividad de la empresa o de una ampliación de su capacidad operativa, y antes de que la empresa comience o reanude su actividad en el referido local, deberán registrarse como gastos de primer establecimiento.

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), por su parte, trata el tema en el número 2 de sus documentos sobre los principios contables: «El inmovilizado material», al señalar que «únicamente se incorporarán al inmovilizado aquellas partidas que representen adiciones o sustituciones de activos, así como las mejoras que supongan un aumento del rendimiento, de la vida útil, o de la capacidad productiva de los elementos instalados, que se traducen en un incremento del valor del bien».

De lo expuesto hasta aquí se deduce que en el caso de que la empresa desarrolle su actividad en un inmueble del que es propietaria, cualquier inversión adicional o complementaria será considerada como mayor valor del activo, siempre que la inversión suponga un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil. En caso contrario, si la empresa no es propietaria del inmueble, habrá que atender a si la inversión supone una ampliación de la capacidad operativa; en caso afirmativo, deberá ser considerada gastos de primer establecimiento, y, en caso negativo, deberá ser considerada gasto del ejercicio.

2. Imputación a resultados de estos gastos.

A) En el caso de que la empresa sea propietaria del inmueble, las cantidades que invierta en la modernización del mismo serán consideradas como un incremento del valor del inmovilizado, y en virtud de la norma de valoración 2.^a 5 del Plan General de Contabilidad sobre correcciones de valor del inmovilizado material, las amortizaciones que se practiquen habrán de establecerse sistemáticamente en función de la vida útil de los bienes, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarlos.

B) En el caso de que la empresa no posea la titularidad del inmueble, pero exista un incremento de la capacidad productiva, habrá que recoger estos gastos en la cuenta 201 del inmovilizado inmaterial, y en virtud de la norma 6.^a de valoración del Plan General de Contabilidad sobre los gastos de establecimiento, deberán amortizarse sistemáticamente en un plazo no superior a cinco años.

C) En el caso de que la empresa no posea la titularidad del inmueble, y no exista un incremento de la capacidad productiva, los gastos deberán ser recogidos como gastos del ejercicio en la cuenta 622, Reparaciones y conservación que, aunque en la definición que recoge el Plan General de Contabilidad en su parte tercera, señala que recogerá los gastos de sostenimiento de los bienes comprendidos en el grupo 2, Inmovilizado, y en el caso que nos ocupa estos bienes no vendrán reflejados en este grupo al no ser propiedad de la empresa, entendemos que es la cuenta que procede utilizar.

3. Anotaciones contables.

A) En el caso de que el inmueble sea propiedad de la empresa, los asientos contables que procederían serían los siguientes:

Por el importe de la modernización:

Construcciones (221)

a Bancos e instituciones de crédito (572)

_____ X _____

Y por el importe de las sucesivas amortizaciones:

Amortización del inmovilizado material (682)

a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)

_____ x _____

B) En el caso de que el inmueble no sea propiedad de la empresa, y la renovación del mismo suponga un aumento de la capacidad productiva, los asientos contables que procederían serían los siguientes:

Por el importe de la modernización:

Gastos de primer establecimiento (201)

a Bancos e instituciones de crédito (572)

_____ x _____

Y por el importe de las sucesivas amortizaciones:

Amortización de gastos de establecimiento (680)

a Gastos de primer establecimiento (201)

_____ x _____

C) En el caso de que el inmueble no sea propiedad de la empresa, y la renovación del mismo no suponga un aumento de la capacidad productiva, los asientos contables que procederían serían los siguientes:

Por el importe de la modernización:

Reparaciones y conservación (622)

a Bancos e instituciones de crédito (572)

_____ x _____

En este caso, no existirán amortizaciones.

II. TRATAMIENTO FISCAL

Vamos a ocuparnos ahora del tratamiento fiscal que la reciente Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), da a las distintas posibilidades estudiadas, al efecto de poder estudiar el efecto global que para la empresa tiene cada una de las mismas.

A) En el caso de que la empresa sea propietaria del inmueble, ya hemos dicho que las cantidades utilizadas en la modernización del mismo serán consideradas como mayor importe de éste, y por tanto serán consideradas inmovilizado.

Este inmovilizado incidirá en los resultados de la empresa vía amortizaciones, cuya cuantía dependerá de los años en que el bien va a producir ingresos, es decir, de su vida útil. En este sentido la LIS señala en su artículo 11.1 que «serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material o inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia». A tal efecto admite como depreciación efectiva los siguientes métodos:

- La aplicación de los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.
- Aplicación de un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.
- El método de los números dígitos.
- Plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración.
- Justificación por el sujeto pasivo de su importe.

Por tanto, el impacto de la amortización sobre la cuenta de resultados de cada ejercicio dependerá del sistema de amortización adoptado por el sujeto pasivo (1), y en el caso de que utilizara uno de los sistemas enumerados, sería considerado gasto deducible del impuesto.

B) En el caso de que el inmueble no sea propiedad de la empresa, y la renovación del mismo suponga un aumento de la capacidad productiva, nos encontraríamos ante lo que la doctrina ha venido a denominar activo ficticio. Contablemente, y en virtud de la norma de valoración 6.^a, deberán amortizarse sistemáticamente en un plazo no superior a cinco años. Dicho criterio es aceptado fiscalmente, ya que la LIS señala en su artículo 10 que «la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente ley, el resultado contable...», y dado que en la ley no se hace referencia alguna a un criterio alternativo de amortización se debe considerar aceptado el que fija el Plan General de Contabilidad.

A la vista de las tablas en vigor no parece probable que ningún inmovilizado de los que aquí nos ocupan pueda ser amortizado fiscalmente en un plazo de cinco años, sino más bien al contrario, los plazos para los inmovilizados a los que nos estamos refiriendo (básicamente edificios) se sitúan en plazos de amortización mínimos entre 50 y 75 años, con lo que la incidencia que sobre el resultado de la empresa tendrá el hecho de que sea propietaria o no del inmueble podrá ser muy importante.

C) En el caso de que la empresa no posea la titularidad del inmueble, y no exista un incremento de la capacidad productiva, a la vista de lo anterior nos encontraríamos ante un gasto fiscalmente deducible en el ejercicio, pues así lo considera el Plan General de Contabilidad y nada dice la LIS sobre el mismo.

III. EFECTO GLOBAL SOBRE EL RESULTADO DE LA EMPRESA. ESTUDIO DE UN CASO CONCRETO

Para ver con más claridad el efecto global que sobre el resultado de la empresa tienen las distintas situaciones que se pueden plantear, vamos a considerar el siguiente **ejemplo**:

(1) Además de estos sistemas, la LIS establece también la posibilidad de libertad de amortización en algunos supuestos, pero en la práctica los sistemas que se utilizan son los tres primeros, que se basan de una manera u otra en las tablas oficialmente aprobadas.

1

Ejemplo:

Sea una empresa que posee un inmueble por valor de 300.000 u.m. y que utiliza para arrendar a otras empresas como centro de negocios y reuniones, alquilando las diversas salas que posee.

En el ejercicio 19X0, y ante la creciente demanda de sus servicios, decide acometer obras de reparación en dicho edificio que permitan incrementar el número de metros cuadrados útiles dedicados a salas, a costa de metros cuadrados que estaban infrautilizados. El importe de la obra asciende a 20.000 u.m. y se paga por banco. Al tratarse la obra de crear una nueva distribución de la superficie, cerrando algunos espacios muertos, no existe ningún bien sustituido, y al que por tanto haya que dar de baja.

El sistema de amortización contable seguido por la empresa es el mismo que el fiscal, y consiste en aplicar los coeficientes mínimos de las tablas, que para el ejercicio en curso son del 2 por 100.

Con la nueva reparación realizada la empresa alcanza una cifra de negocios de 60.000 u.m. incurriendo en unos gastos de personal y servicios exteriores (únicos adicionales a los derivados de la operación relacionada con el inmueble) de 30.000 u.m.

SE PIDE:

1. Determinar el resultado antes de impuestos del ejercicio (**caso A**).
2. Determinar el mismo dato que en el apartado anterior, para el caso de que la empresa no fuera propietaria del inmueble (**caso B**).
3. Determinar lo pedido en los apartados anteriores, para el caso de que las obras simplemente fueran para acondicionar mejor el departamento de administración de la empresa, y por tanto no se tradujeran en un incremento de la cifra de negocio de la empresa (**caso C**).
4. Confeccionar el balance de la empresa, para las tres situaciones anteriores, si consideramos que el que hubiéramos obtenido a 31 de diciembre de 19X0, de no hacerse la reforma en el inmueble, es el que aparece en el **cuadro I** adjunto. Considerar también que todas las operaciones se realizan al contado, y que el resultado que se obtenga irá destinado íntegramente a Reservas. Suponer también que el edificio se ha financiado totalmente con fondos ajenos a largo plazo, que por tanto en los balances de los casos B y C no aparecen.

.../...

.../...

CUADRO I

ACTIVO		PASIVO	
Inmovilizado	300.000	Fondos propios	135.000
Inmovilizado material	300.000	Capital suscrito	35.000
Activo circulante	205.000	Reservas	100.000
Deudores	130.000	Acreeedores a largo plazo ..	325.000
Tesorería	75.000	Acreeedores a corto plazo ..	45.000
TOTAL ACTIVO	505.000	TOTAL PASIVO	505.000

Solución:

- Ingresos del ejercicio 60.000

Gastos del ejercicio (sin amortizaciones) 30.000

Amortización [2% (300.000 + 20.000)] 6.400

Resultado antes de impuestos 23.600
- Ingresos del ejercicio 60.000

Gastos del ejercicio (sin amortizaciones) 30.000

Amortización [2% (300.000) + 20% (20.000)] 10.000

Resultado antes de impuestos 20.000
- Ingresos del ejercicio 60.000

Gastos del ejercicio (sin amortizaciones) 50.000

Amortización [2% (300.000)] 6.000

Resultado antes de impuestos 4.000

- CASO A.** Si la empresa es la propietaria del inmueble, los únicos efectos que se producen en su balance son la incorporación al mismo del incremento de valor del inmovilizado (20.000 u.m., menos la amortización correspondiente, 2% s/20.000), y el correspondiente a la salida de tesorería para hacer frente a esta reforma (20.000 u.m.).

ACTIVO		PASIVO	
Inmovilizado	319.600	Fondos propios	135.000
Inmovilizado material	319.600	Capital suscrito	35.000
Activo circulante	185.000	Reservas	99.600
Deudores	130.000	Acreeedores a largo plazo ..	325.000
Tesorería	55.000	Acreeedores a corto plazo ..	45.000
TOTAL ACTIVO	504.600	TOTAL PASIVO	504.600

.../...

.../...

CASO B. Si la empresa no es propietaria del inmueble, los efectos que se producen en su balance son la incorporación al mismo de un nuevo inmovilizado inmaterial (20.000 u.m., menos la amortización correspondiente, 20% s/20.000), y el correspondiente a la salida de tesorería para hacer frente a esta reforma (20.000 u.m.).

ACTIVO		PASIVO	
Inmovilizado	16.000	Fondos propios	131.000
Inmovilizado inmaterial	16.000	Capital suscrito	35.000
Activo circulante	185.000	Reservas	96.000
Deudores	130.000	Acreeedores a largo plazo ..	25.000
Tesorería	55.000	Acreeedores a corto plazo ..	45.000
TOTAL ACTIVO	201.000	TOTAL PASIVO	201.000

CASO C. Si la empresa no es propietaria del inmueble, y no se produce un incremento de su capacidad productiva, los efectos que se producen en su balance son la incorporación al mismo de un nuevo inmovilizado inmaterial (20.000 u.m., menos la amortización correspondiente, 20% s/20.000), y el correspondiente a la salida de tesorería para hacer frente a esta reforma (20.000 u.m.).

ACTIVO		PASIVO	
Activo circulante	185.000	Fondos propios	115.000
Deudores	130.000	Capital suscrito	35.000
Tesorería	55.000	Reservas	80.000
		Acreeedores a largo plazo ..	25.000
		Acreeedores a corto plazo ..	45.000
TOTAL ACTIVO	185.000	TOTAL PASIVO	185.000

IV. CONCLUSIONES

Del ejemplo anterior se desprende que un aspecto puramente mercantil como es la propiedad de un inmueble afecta de un modo muy importante al resultado de la empresa.

En el caso concreto que nos ocupa las distorsiones que se generan son las siguientes:

CASO		RAI	%
1	Titularidad del bien	23.600	100%
2	No titularidad del bien, pero la inversión supone un incremento de la capacidad productiva	20.000	85%
3	No titularidad del bien, sin que la inversión suponga un incremento de la capacidad productiva	4.000	17%

Así, tomando como base 100, el resultado antes de impuestos que se obtiene cuando se posee la titularidad del bien, vemos que ese mismo resultado se reduce en un 15 por 100 cuando sin poseer la titularidad del bien se produce un incremento de la capacidad productiva y en un 83 por 100 cuando no se incrementa esta capacidad.

Este efecto puede ser todavía más distorsionador en el caso de que la empresa decida no seguir los mismos criterios para la amortización contable y fiscal del inmovilizado, pues ya hemos visto que mientras que para los casos 2 y 3 la normativa contable y la fiscal coinciden, no tiene por qué ser así en lo referente al caso 1, en el que el abanico de posibilidades de imputación al resultado de la inversión es amplio en ambas legislaciones y no tiene por qué ser coincidente.

En cuanto al aspecto patrimonial también se producen distorsiones importantes, y así nos podemos encontrar con que existe inmovilizado material, inmaterial o no existe inmovilizado, respectivamente para cada uno de los tres casos estudiados, es decir, se producen tres realidades contables, ante un solo hecho físico. Por el lado del pasivo será la cifra de fondos propios la que varíe en función de la variación del resultado.

BIBLIOGRAFÍA

- BOICAC número 13. Mayo 1993. Consulta número 17.
- Documento número 2 sobre Principios contables de AECA. El inmovilizado material. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid 1992.
- «La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. El régimen general». Luis Alberto MALVÁREZ PASCUAL. Centro de Estudios Financieros. Madrid 1996.
- LEY 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- REAL DECRETO 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.