

José Luis Cores
Gerente de Arthur Young

GASTOS DE PRIMER ESTABLECIMIENTO EN EMPRESAS EN PERIODO DE DESARROLLO

INTRODUCCION

LA empresa en período de desarrollo tiene unas peculiares características que la distinguen forzosamente de aquella que se encuentra en pleno funcionamiento. Se considera que una empresa se encuentra en período de desarrollo cuando no ha iniciado el curso normal de sus operaciones, o bien cuando habiéndolo hecho, no ha obtenido unos ingresos significativos de las mismas.

Asimismo, la empresa en período de desarrollo dirigirá sus esfuerzos básicamente a actividades tales como planificación financiera, incrementos de capital, investigación y desarrollo de recursos naturales u otros recursos, establecimiento de sus fuentes de suministro, adquisición del inmovilizado y otros activos, formación del personal e iniciación de la producción u otras actividades.

Así, los gastos derivados de las actividades anteriormente citadas no deben enfrentarse a los ingresos generados —si los hubiera— por la actividad principal de la empresa, dado que son de distinta naturaleza. Los gastos de primer establecimiento son necesarios para el comienzo de las actividades de la empresa, y es de suponer que los beneficios derivados de dichos gastos se empezarán a obtener a partir del momento en que dé inicio la actividad principal para la cual la empresa fue constituida.

CONCEPTO

Los gastos de primer establecimiento se encuentran muy delimitados por la actual normativa legal y fiscal. Así, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades los define en su artículo 68 como aquellos «gastos necesarios hasta que la empresa inicie su actividad, entre los que se incluirán los honorarios, gastos de viaje y otros para estudios previos de naturaleza técnica y económica, publicidad de lanzamiento y captación, adiestramiento y distribución del personal hasta el inicio de la actividad».

Asimismo, A.E.C.A., en su documento número 7 (*Principios Contables para el Inmovilizado Inmaterial y Gastos Amortizables*), los define de forma similar como los gastos «originados por aquellas operaciones técnico-económicas, previas al comienzo de la actividad de la empresa, necesarias para su normal funcionamiento y cuyo importe no puede imputarse directa o indirectamente a la producción de bienes o servicios concretos».

Así pues, de ambas definiciones se pueden extraer los distintos aspectos que caracterizan a este tipo de gastos:

a) La empresa debe encontrarse en período de desarrollo previo al inicio de sus actividades. Esta condición se considera imprescindible dado que en caso contrario dichos gastos serán de distinta naturaleza:

Otros gastos amortizables, tales como gastos de constitución o gastos de puesta en marcha, o bien gastos necesarios para la obtención de ingresos e imputables al ejercicio en que se devengaron.

b) Los gastos deben ser necesarios para que la empresa inicie su actividad principal, ya que es de suponer que si no lo son, están referidos a la actividad cotidiana de la empresa, y, por tanto, deben asociarse con la cuenta de resultados del ejercicio en que se devengaron.

c) Los gastos de primer establecimiento deben tener una naturaleza técnico-económica a diferencia de otro tipo de gastos amortizables, así como de otros gastos corrientes del ejercicio.

d) El importe de este tipo de gastos debe referirse al inicio de la actividad de la empresa desde un punto de vista global; esto es, siempre que dichos gastos se puedan imputarse directa o indirectamente al proceso productivo habitual de la empresa.

En definitiva, los gastos de primer establecimiento se caracterizan por no ser gastos que puedan enfrentarse a los ingresos del período, dada su naturaleza de inversión, en el sentido de que los beneficios derivados de dichos gastos se materializarán en ejercicios distintos de aquél en que se produjeron, y que se originan con anterioridad al inicio de la actividad principal de la

empresa para el desarrollo de la misma.

OTROS GASTOS AMORTIZABLES

Los gastos de primer establecimiento se encuentran clasificados en el Plan General de Contabilidad Español (P.G.C.E.), dentro del inmovilizado en el Grupo 27, bajo el epígrafe de gastos amortizables. En este mismo epígrafe hay otros gastos amortizables de naturaleza similar a los de primer establecimiento, existiendo ciertos matices que comentamos a continuación:

a) Gastos de constitución y ampliación de capital: son gastos derivados de actividades jurídicas tales como honorarios de letrados, notarios y registradores necesarios para la formalización de escrituras, impresión y colocación de títulos, impuestos estatales y municipales relacionados con tal actividad y otros de carácter similar. Si bien estos gastos se generan frecuentemente en el período de desarrollo de la empresa, se diferencian de los de primer establecimiento en su naturaleza jurídica en vez de técnico-económica.

b) Gastos de puesta en marcha: Son gastos de naturaleza técnico-económica imputables a un determinado proceso productivo u otra actividad de la empresa. Entre éstos puede citarse los costes derivados de pruebas de producción, así

como los costes de materias primas y auxiliares utilizados en dichas pruebas, formación del personal involucrado en procesos productivos identificados, etc.

De igual forma que los descritos en el apartado anterior, estos gastos se originan habitualmente durante el período de desarrollo de la empresa, si bien no siempre sucede así, dado que se pueden producir en una empresa en pleno funcionamiento cada vez que, por ejemplo, se abre una nueva línea de producción.

Estos gastos son de naturaleza técnico-económica, igual que los de primer establecimiento, diferenciándose de éstos en que son imputables de forma directa o indirecta a un determinado proceso de la actividad de la empresa.

CONTABILIZACION

No existen normas contables claramente definidas en nuestro país acerca del período en que deban ser amortizados los gastos de primer establecimiento, si bien la legislación fiscal a través del artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades hace mención al plazo máximo fijado en la ley de Sociedades Anónimas (art. 104.5), que es de diez años.

Fiscalmente, por tanto, se consideran gastos deducibles los procedentes de la amortización de gastos amortizables, no existiendo la obli-

gatoriedad de amortizar linealmente: efectivamente, y siempre bajo un punto de vista fiscal, dichos gastos pueden permanecer por su importe íntegro en el activo del balance durante un período de, por ejemplo, nueve años, y en el último año ser amortizados en su totalidad.

Si bien esta práctica es aceptada fiscalmente por la Administración, no constituye un principio de contabilidad generalmente aceptado. Desde el punto de vista contable es más apropiado tener en cuenta el período en que se estima que dichos gastos serán recuperados. Tal y como se indica en el documento número 7 de A.E.C.A. anteriormente mencionado, dicho período debe ser corto, no siendo aconsejable que se prolongue por más de cinco años a partir del momento en que se inicie la actividad productiva. El problema existente para la aplicación de esta política radica en la objetividad necesaria para determinar la longitud de dicho período, para lo cual es conveniente seguir un criterio de prudencia.

PRINCIPIOS ACEPTADOS EN ESTADOS UNIDOS

Los principios de contabilidad generalmente aceptados en Estados Unidos referentes a los gastos de primer establecimiento difieren sensiblemente de los utilizados en España.

Estos son aplicables no sólo para las compañías radicadas en dicho país, sino también, y a efectos de consolidación, para sus subsidiarias que se encuentran en el resto de países y entre ellos España.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados en Estados Unidos se recogen en las declaraciones del A.P.B. (Accounting Principles Board) y del F.A.S.B. (Financial Accounting Standards Boards). En el F.A.S.B. número 7 se indica que el tratamiento contable de los gastos de primer establecimiento deberá regirse en base a la naturaleza de la transacción y no en función del grado de madurez de la empresa. Así, la determinación de si los gastos deben ser cargados a resultados del ejercicio o diferidos en períodos posteriores, debe basarse en los mismos criterios contables, independientemente de que la empresa se encuentre en período de desarrollo o en pleno funcionamiento.

En lo referente al período a lo largo del cual estos gastos pueden ser diferidos, debe determinarse en base a la recuperabilidad de los mismos y, en cualquier caso, manteniendo un criterio de prudencia.

Así pues, la diferencia básica con los principios generalmente aceptados en España radica en que no se tiene en cuenta si la empresa se encuentra en fase de desarrollo o si está en pleno funcionamiento, sino más bien en la naturaleza de la transacción que originó el gasto.