

BOICAC N° 92/2012 Consulta 2

Sobre la posibilidad de registrar un gasto de personal en el ejercicio 2012, en el caso de empresas públicas, por el importe de la paga extraordinaria del mes de diciembre suprimida en virtud del artículo 2.1 del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, para el personal del sector público.

Respuesta:

El Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad en su artículo 2, apartado 1, establece para el año 2012 la supresión de la paga extraordinaria para el personal del sector público definido en el artículo 22. Uno de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales, que en su apartado f) incluye las sociedades mercantiles públicas.

Asimismo, el citado Real Decreto-ley, en su artículo 2, apartado 4, indica textualmente:

“(...) 4. Las cantidades derivadas de la supresión de la paga extraordinaria y de las pagas adicionales de complemento específico o pagas adicionales equivalentes de acuerdo con lo dispuesto en este artículo se destinarán en ejercicios futuros a realizar aportaciones a planes de pensiones o contratos de seguro colectivo que incluyan la cobertura de la contingencia de jubilación, con sujeción a lo establecido en la Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera y en los términos y con el alcance que se determine en las correspondientes leyes de presupuestos.”

Por otra parte, según se establece en el artículo 22 de la Ley 2/2012, de 29 de junio, durante el ejercicio 2012, las Administraciones y entidades del sector público no podrán realizar aportaciones a planes de pensiones de empleo o contratos de seguros colectivos que incluyan la cobertura de la contingencia de jubilación.

A la vista de estos antecedentes, se pregunta:

- a) Si considerando la previsión establecida en el artículo 2.4 del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, las empresas públicas deben registrar un gasto de personal en el ejercicio 2012 por un importe equivalente a la paga extraordinaria suprimida, y el correspondiente pasivo.
- b) Si considerando lo indicado en el artículo 22 de la Ley 2/2012, de 29 de junio, en los casos en los que la entidad tenga un compromiso de aportación

definida, si resulta procedente o no el registro de una provisión por la aportación que se deje de pagar en el año 2012.

- c) Si considerando lo indicado en el artículo 22 de la Ley 2/2012, de 29 de junio, para los casos en los que la entidad tenga asumidos compromisos de prestación definida, ello supone un recorte de prestaciones y por tanto si se ha de reconocer una reducción del plan con efecto en pérdidas y ganancias.

El Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, regula en su norma de registro y valoración (NRV) 16^a. “Retribuciones a largo plazo al personal”, las retribuciones post-empleo, así como cualquier otra retribución que suponga una compensación económica a satisfacer con carácter diferido al trabajador, respecto al momento en el que se presta el servicio.

En particular, se regulan dos tipos de retribuciones a largo plazo, las de aportación definida y las de prestación definida. Las primeras consisten en contribuciones de carácter predeterminado a una entidad separada -como puede ser una entidad aseguradora o un plan de pensiones-, siempre que la empresa no tenga la obligación legal, contractual o implícita de realizar contribuciones adicionales si la entidad separada no pudiera atender los compromisos asumidos.

No obstante, dado que no se conoce la fecha en que se realizarán las aportaciones, o, incluso, si éstas llegarán a realizarse, el tratamiento contable del pasivo que podrían haber asumido las empresas públicas debe realizarse en sede de la NRV 15^a. “Provisiones y contingencias” que, en su apartado 1, establece:

“1. Reconocimiento

La empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En este último caso, su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquélla.

En la memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre las contingencias que tenga la empresa relacionadas con obligaciones distintas a las mencionadas en el párrafo anterior.”

Esto es, para que proceda reconocer una provisión es preciso que el pasivo cumpla la definición y los criterios de registro regulados en el Marco Conceptual de la

Contabilidad (MCC). Así, de acuerdo con su apartado 4º. Definiciones, son pasivos las *“obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones”*. Y, de conformidad con el apartado 5º del MCC *“(…) el registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad (…)”*

Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad.

Pues bien, de acuerdo con la normativa que se ha reproducido, este Instituto informa lo siguiente:

Primera cuestión

1.- Considerando el literal del artículo 2.4 del Real Decreto-ley 20/2012, en principio, cabe concluir que junto a la supresión de la paga extraordinaria del mes de diciembre, en los términos acordados en el artículo 2.1, surge una obligación legal sujeta a condición que deberán cumplir las empresas públicas consistente en destinar su importe *“a realizar aportaciones a planes de pensiones o contratos de seguro colectivo que incluyan la cobertura de la contingencia de jubilación, con sujeción a lo establecido en la Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera y en los términos y con el alcance que se determine en las correspondientes leyes de presupuestos.”*

2.- Si a la vista de la sujeción/condición a la que se ha ligado el cumplimiento efectivo de la citada obligación, hubiera que concluir que solo existe una obligación posible o, que de existir una obligación presente no es probable la cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, la obligación en la que han incurrido las empresas se calificará de contingencia y no procederá contabilizar pasivo alguno sin perjuicio de informar en la memoria de las cuentas anuales en los términos previstos en la nota 14.2 del modelo normal.

3.- En este sentido, a continuación se transcribe la opinión de la Intervención General de la Administración del Estado sobre la calificación de estos hechos:

“A efectos de determinar si se debería dotar una provisión en relación con las posibles aportaciones a realizar por las sociedades mercantiles públicas de acuerdo con el artículo 2.4 del Real Decreto-Ley 20/2012, es preciso determinar si existe o no una obligación en el momento presente derivada de dichas aportaciones. En este sentido, dicho artículo 2.4 condiciona la obligación de realizar estas aportaciones a que se verifiquen dos requisitos:

- Que lo permita el cumplimiento de los objetivos previstos en la Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, y*
- Que así se prevea en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.*

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, para que las sociedades mercantiles públicas tengan la obligación de efectuar las aportaciones del citado artículo 2.4, previamente se deben cumplir las citadas condiciones que se refieren a que se alcancen los objetivos de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera de las Administraciones Públicas según lo establecido en la Ley Orgánica 2/2012 y a que se establezca en una futura Ley de Presupuestos Generales del Estado la obligación de efectuar las citadas aportaciones.

Teniendo en cuenta el contexto económico actual de dificultades financieras que exige aplicar una política económica de consolidación fiscal mediante la reducción del déficit público y obliga a las Administraciones Públicas a adoptar medidas dirigidas a racionalizar y reducir el gasto público y a incrementar la eficiencia de su gestión, a efectos de poder cumplir en un futuro los objetivos de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, y considerando que no se ha incluido en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado actualmente en tramitación ninguna disposición que obligue a efectuar las aportaciones a las que se refiere la consulta, es preciso concluir que en el momento actual no se puede considerar probable que exista una obligación presente, por lo que no procede la dotación de una provisión por las sociedades mercantiles públicas en relación con dichas aportaciones.

En todo caso, de acuerdo con lo dispuesto en la citada Norma de registro y valoración nº 15ª del PGC, la sociedad mercantil pública deberá informar en la memoria de sus cuentas anuales de la contingencia derivada de las posibles aportaciones a realizar de acuerdo con el artículo 2.4 del Real Decreto-Ley 20/2012.”

4.- Por tanto, en aplicación del criterio que se ha reproducido, en el supuesto de que la empresa ya hubiera contabilizado como gasto la parte proporcional de la

remuneración suprimida deberá dar de baja el correspondiente pasivo y minorar el citado gasto.

Segunda y tercera cuestión

El artículo 22.Tres de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, sobre planificación general de la actividad económica en materia de gastos de personal al servicio del sector público, señala:

“Durante el ejercicio 2012, las Administraciones, entidades y sociedades a que se refiere el apartado Uno de este artículo no podrán realizar aportaciones a planes de pensiones de empleo o contratos de seguro colectivos que incluyan la cobertura de la contingencia de jubilación.”

A la vista de esta regulación se pregunta si en los casos en los que la entidad tenga un compromiso de aportación definida, resulta procedente o no el registro de una provisión por la aportación que se deje de pagar en el año 2012, y, para los casos en los que la entidad tenga asumidos compromisos de prestación definida, si ello supone un recorte de prestaciones y por tanto procede reconocer una reducción del plan con efecto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La contestación que se incluye a continuación se limita a resolver los efectos contables derivados del citado artículo 22.Tres, por carecer este Instituto de competencias para interpretar los restantes efectos jurídicos del citado precepto; en particular, su incidencia en la formalización de los compromisos relativos a planes de pensiones a que se refieren estas cuestiones.

Teniendo en cuenta lo anterior, si los efectos jurídicos de la regulación que se ha reproducido suponen, a su vez, una reducción en las aportaciones o prestaciones de jubilación, en el caso de compromisos de aportación definida las empresas no deberán contabilizar un pasivo por la aportación no efectuada en 2012, y en el caso de compromisos de prestación definida las empresas deberán registrar la reducción de las prestaciones del plan con imputación a pérdidas y ganancias.

En caso contrario, esto es, en el supuesto de que dicha regulación solo implique un diferimiento de las cantidades que debían haberse aportado manteniéndose el compromiso de aportación a futuro, las empresas deberán contabilizar los planes de remuneración en los mismos términos que lo venían haciendo, considerando exclusivamente el efecto financiero del citado diferimiento en la aportación a los respectivos planes.