

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

ICAC: 01-12-2013

Consulta 11 BOICAC, núm. 96

SUMARIO:**PGC 2007. General. Normas de registro y valoración. Arrendamientos y otras operaciones similares (NRV 8.^a)** Sobre la contabilización de un contrato de arrendamiento operativo de un local de negocio con «rentas escalonadas»

Una empresa ha firmado un contrato de arrendamiento de local de negocio por el que paga una renta creciente (rentas escalonadas), manifestándose en la consulta que dicho arrendamiento es de tipo «operativo» de acuerdo con la norma de registro y valoración (NRV) 8.^a «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar» de la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. La entidad cierra su ejercicio contable el 31 de enero de cada año. En los ejercicios cerrados el 31 de enero de 2012, 2011, 2010 y 2009 se imputó como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias las cuotas por arrendamiento acordadas para cada ejercicio, sin tener en cuenta el incentivo descrito en forma de menores pagos en los primeros años del contrato. En el ejercicio cerrado el 31 de enero de 2013, la consultante ha considerado que debe cambiar la forma de contabilizar los arrendamientos, repartiendo el total a pagar por los mismos entre los ejercicios que restan, teniendo como resultado unas cuotas constantes. Por este motivo, la consultante considera que ha cambiado de criterio contable y ha registrado en el ejercicio cerrado el 31 de enero de 2013 un gasto por el ajuste correspondiente a los cuatro ejercicios anteriores, contra una cuenta de reservas de libre disposición, en aplicación de la NRV 22.^a «Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables». La consulta versa sobre si los hechos descritos deben calificarse como un cambio de criterio contable o como una subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores. El ICAC opina que dado que la aplicación del principio de devengo es obligatoria, los hechos descritos deberían calificarse como la «subsanación de error contable»

PRECEPTOS:

RD 1514/2007 (PGC), Marco Conceptual y NRV 8.^a «Arrendamientos y otras operaciones similares» y NRV 22.^a «Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables».

Respuesta:

Una empresa ha firmado un contrato de arrendamiento de local de negocio por el que paga una renta creciente (rentas escalonadas), manifestándose en la consulta que dicho arrendamiento es de tipo “operativo” de acuerdo con la norma de registro y valoración (NRV) 8.^a “Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar” de la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

La entidad cierra su ejercicio contable el 31 de enero de cada año. En los ejercicios cerrados el 31 de enero de 2012, 2011, 2010 y 2009 se imputó como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias las cuotas por arrendamiento acordadas para cada ejercicio, sin tener en cuenta el incentivo descrito en forma de menores pagos en los primeros años del contrato.

En el ejercicio cerrado el 31 de enero de 2013, la consultante ha considerado que debe cambiar la forma de contabilizar los arrendamientos, repartiendo el total a pagar por los mismos entre los ejercicios que restan, teniendo como resultado unas cuotas constantes. Por este motivo, la consultante considera que ha cambiado de criterio contable y ha registrado en el ejercicio cerrado el 31 de enero de 2013 un gasto por el ajuste correspondiente a los cuatro ejercicios anteriores, contra una cuenta de reservas de libre disposición, en aplicación de la NRV 22.^a “Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables”.

La consulta versa sobre si los hechos descritos deben calificarse como un cambio de criterio contable o como una subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores.

De acuerdo con lo dispuesto en la NRV 8.^a.2 del PGC, los gastos derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados un gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias. Adicionalmente, en la citada NRV 8.^a también se aclara que cualquier pago que pudiera hacerse al contratar un derecho de arrendamiento calificado como operativo, se tratará como un pago anticipado por el arrendamiento que se imputará a resultados a lo largo del periodo de arrendamiento a medida que se reciban los beneficios económicos del activo arrendado.

De lo anterior se infiere que, de conformidad con el principio de devengo, el gasto por arrendamiento debe reconocerse en función de la corriente real del servicio incurrido.

A mayor abundamiento, y en desarrollo del citado principio, en la consulta número 3 del BOICAC 87, de septiembre de 2011, se recoge la interpretación de este Instituto sobre el criterio que debe seguirse para reconocer el gasto relacionado con un contrato de arrendamiento operativo que incorpora un periodo de carencia, que es preciso traer a colación por analogía para otorgar un adecuado tratamiento contable a los hechos descritos en la consulta.

A la vista de estos antecedentes, desde una perspectiva general, cabe inferir el siguiente registro contable de un contrato de arrendamiento operativo con rentas escalonadas.

a) Cuando un contrato de arrendamiento operativo incluye incentivos, como pudiera ser el supuesto de hecho descrito por la consultante, en todo caso, el gasto por arrendamiento debe contabilizarse a medida que se reciban los beneficios económicos del activo arrendado, al margen de cuando se produzca la corriente financiera.

b) A tal efecto, salvo mejor evidencia, la empresa deberá distribuir de forma lineal el importe total de la contraprestación en el plazo contractual.

c) Por último, al objeto de contabilizar la renta diferida que constituye el incentivo al arrendamiento en función de su naturaleza, la empresa deberá considerar el efecto financiero de la operación.

Por otro lado, según se define en la NRV 22^a “(...) se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.”

En consecuencia, dado que la aplicación del principio de devengo es obligatoria, en opinión de este Instituto los hechos descritos deberían calificarse como la “subsanción de error contable”.