

Contabilización de un contrato de arrendamiento operativo de un local de negocio con “rentas escalonadas”.

Gregorio Labatut Serer.

Profesor Titular de la Universidad de Valencia.

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Vamos a tratar un tema que puede ser en los momentos actuales bastante habitual en el mundo de los negocios. Se trata de un alquiler de un local de negocios o una nave industrial donde se estipulan “rentas escalonada”, esto es, que el importe del alquiler contratado en los meses iniciales, o durante el primer año, sea más bajo, y luego vaya incrementándose de una forma progresiva cuando la empresa haya conseguido un mayor volumen de negocios.

Este tema, ha sido tratado por la consulta número 11 del BOICAC número 96/septiembre 2013, sobre la contabilización de un contrato de arrendamiento operativo de un local de negocio con “rentas escalonadas”.

El asunto planteado es el siguiente: 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) 8ª “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 consultante indica que 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 22ª “Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables”.

En primer lugar, se consulta al ICAC, si los hechos descritos deben calificarse como un cambio de criterio contable o como una subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores.

El ICAC contesta que, de acuerdo con lo dispuesto en la NRV 8ª.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 8ª 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.

Para más claridad, y contestado a la pregunta realizada, ya se trató un tema parecido en la consulta número 3 del BOICAC 87, de septiembre de 2011, donde se recogía la interpretación del ICAC sobre el criterio que debe seguirse para reconocer el gasto relacionado con un contrato de arrendamiento operativo que incorpora un periodo de carencia, que según el ICAC es preciso traer a colación por analogía para otorgar un adecuado tratamiento contable a los hechos descritos en la consulta.

Según el ICAC, 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 22ª “(...) 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 del ICAC, que los hechos descritos deberían calificarse como la “subsanción de error contable”.

Veamos un sencillo caso práctico:

Supongamos un contrato de arrendamiento de una nave. El contrato es por tres años, y se estipulan los siguientes acuerdos:

- Los pagos se realizarán al principio de cada mes (prepagable)
- Se estipula al principio una fianza de 1.500, que será devuelta al arrendatario una vez finalizado el contrato.
- Los pagos por alquiler estipulados al principio de cada año, son los siguientes: año 1: 1.000 euros mensuales, años 2: 2.200 euros mensuales, año 3: 3.500 mensuales. Al finalizar el tercer año se devuelve la fianza.
- El tipo de interés de mercado anual se estipula en el 5 %

Se pide:

Registrar lo que proceda en cada año, desde el punto de vista del arrendatario.

SOLUCIÓN:

En primer lugar debemos calcular el tipo de interés mensual que corresponde al 5 % anual. La fórmula es la siguiente:

$i^{(12)} = (1 + i)^{1/12} - 1 = (1 + 0,05)^{\frac{1}{12}} - 1 = 0,004074124 \cong 0,407412 \%$ Tipo mensual equivalente.

El ICAC indica que **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.** Esto significa que debe realizarse durante los tres años de duración del contrato.

También indica que, **a tal efecto, salvo mejor evidencia, la empresa deberá distribuir de forma lineal el importe total de la contraprestación en el plazo contractual.** Esto significa que el gasto por arrendamiento y los intereses correspondientes deberán ser constantes todos los años.

Finalmente, **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.** Significa que se deberá tener en cuenta los gastos financieros por el diferimiento entre el pago de las cuotas y la cuota de arrendamiento teórica.

En primer lugar vamos a calcular el valor actual de todas estas rentas mensuales (36 meses) al tipo de interés mensual del 0,4074124 %

meses	Importe				
1	2.500				
2	1.000				
3	1.000				
4	1.000				
5	1.000	Valor actual renta pospagable (1)			
6	1.000				
7	1.000	73.486,38 €			
8	1.000				
9	1.000	Valor actual de renta prepagable:			
10	1.000				
11	1.000	73.486,38 x (1+0,004074124) =		73.785,77	
12	1.000				
13	2.200				
14	2.200				
15	2.200				
16	2.200				
17	2.200				
18	2.200				
19	2.200				
20	2.200				
21	2.200				
22	2.200				
23	2.200				
24	2.200				
25	3.500				
26	3.500				
27	3.500				
28	3.500				
29	3.500				
30	3.500				
31	3.500				
32	3.500				
33	3.500				
34	3.500				
35	3.500				
36	3.500				
37	-1.500				

TOTAL..... 80.400 euros.

(1) Se ha utilizado la función financiera V.N.A. de la hoja de cálculo Excel.

El importe total pagado son 80.400 euros, por lo tanto la cantidad constante correspondiente:
 $80.400/36 = 2.233,33$ euros.

Veamos el cuadro de amortización.

Cuadro de amortización.		0,00407412					
Periodo	cuota	intereses	Arrendamiento Devol.capital	Capital pendiente 73.785,77	Pagos	Diferencia Pagos diferidos	
1	3.733,33		3.733,33 €	70.052,44 €	2.500	1.233	
2	2.233,33	285,40 €	1.947,93 €	68.104,51 €	1.000	1.233	
3	2.233,33	277,47 €	1.955,87 €	66.148,64 €	1.000	1.233	
4	2.233,33	269,50 €	1.963,84 €	64.184,81 €	1.000	1.233	
5	2.233,33	261,50 €	1.971,84 €	62.212,97 €	1.000	1.233	
6	2.233,33	253,46 €	1.979,87 €	60.233,10 €	1.000	1.233	
7	2.233,33	245,40 €	1.987,94 €	58.245,16 €	1.000	1.233	
8	2.233,33	237,30 €	1.996,04 €	56.249,13 €	1.000	1.233	
9	2.233,33	229,17 €	2.004,17 €	54.244,96 €	1.000	1.233	
10	2.233,33	221,00 €	2.012,33 €	52.232,63 €	1.000	1.233	
11	2.233,33	212,80 €	2.020,53 €	50.212,10 €	1.000	1.233	
12	2.233,33	204,57 €	2.028,76 €	48.183,33 €	1.000	1.233	
13	2.233,33	196,30 €	2.037,03 €	46.146,30 €	2.200	33	
14	2.233,33	188,01 €	2.045,33 €	44.100,98 €	2.200	33	
15	2.233,33	179,67 €	2.053,66 €	42.047,32 €	2.200	33	
16	2.233,33	171,31 €	2.062,03 €	39.985,29 €	2.200	33	
17	2.233,33	162,91 €	2.070,43 €	37.914,86 €	2.200	33	
18	2.233,33	154,47 €	2.078,86 €	35.836,00 €	2.200	33	
19	2.233,33	146,00 €	2.087,33 €	33.748,66 €	2.200	33	
20	2.233,33	137,50 €	2.095,84 €	31.652,83 €	2.200	33	
21	2.233,33	128,96 €	2.104,38 €	29.548,45 €	2.200	33	
22	2.233,33	120,38 €	2.112,95 €	27.435,50 €	2.200	33	
23	2.233,33	111,78 €	2.121,56 €	25.313,94 €	2.200	33	
24	2.233,33	103,13 €	2.130,20 €	23.183,74 €	2.200	33	
25	2.233,33	94,45 €	2.138,88 €	21.044,86 €	3.500	-	1.267
26	2.233,33	85,74 €	2.147,59 €	18.897,27 €	3.500	-	1.267
27	2.233,33	76,99 €	2.156,34 €	16.740,93 €	3.500	-	1.267
28	2.233,33	68,20 €	2.165,13 €	14.575,80 €	3.500	-	1.267
29	2.233,33	59,38 €	2.173,95 €	12.401,85 €	3.500	-	1.267
30	2.233,33	50,53 €	2.182,81 €	10.219,04 €	3.500	-	1.267
31	2.233,33	41,63 €	2.191,70 €	8.027,34 €	3.500	-	1.267
32	2.233,33	32,70 €	2.200,63 €	5.826,71 €	3.500	-	1.267
33	2.233,33	23,74 €	2.209,59 €	3.617,12 €	3.500	-	1.267
34	2.233,33	14,74 €	2.218,60 €	1.398,52 €	3.500	-	1.267
35	2.233,33	5,70 €	2.227,64 €	-829,11 €	3.500	-	1.267
36	2.233,33	-3,38 €	2.236,71 €	-3.065,83 €	3.500	-	1.267
37	-1500	-12,49 €	-1.487,51 €	-1.578,32 €	-1.500	-	
TOTAL	80.400,00	5.035,91 €	75.364,09 €		80.400	0	

Contabilización.

AÑO 1.			
Primer mes:			
2.233	(621) Arrendamientos y cánones		
1.500	(260) Fianzas constituidas a LP.	a (57x) Tesorria	2.500
		a (171) Deudas a largo plazo	1.233
3.733			3.733
Segundo mes			
1.948	(621) Arrendamientos y cánones		
285	(662) Intereses de deudas	a (57x) Tesorria	1.000
		a (171) Deudas a largo plazo	1.233
2.233			2.233
Tercer mes			
1.956	(621) Arrendamientos y cánones		
277	(662) Intereses de deudas	a (57x) Tesorria	1.000
		(171) Deudas a largo plazo.	1.233
2.233			2.233
El resto de los meses con la misma metodología.			
AÑO 2.			
Mes 13			
2.037	(621) Arrendamientos y cánones		
196	(662) Intereses de deudas	a (57x) Tesorria	2.200
		a (171) Deudas a largo plazo	33
2.233			2.233
Mes 14			
2.045	(621) Arrendamientos y cánones		
188	(662) Intereses de deudas	a (57x) Tesorria	2.200
		a (171) Deudas a largo plazo	33
2.233			2.233
El resto de los meses con la misma metodología.			

Nota: Se ha redondeado por 0,50 céntimos de euro.

AÑO 3.			
Mes 25			
2.139	(621) Arrendamientos y cánones		
94	(662) Intereses de deudas a (57x) Tesorria		3.500
1.267	a (171) Deudas a largo plazo		-
3.500			3.500
Mes 26			
2.148	(621) Arrendamientos y cánones		
86	(662) Intereses de deudas a (57x) Tesorria		3.500
1.267	a (171) Deudas a largo plazo		-
3.500			3.500
El resto de los meses con la misma metodología.			
Mes 36			
2.237	(621) Arrendamientos y cánones		
		a (57x) Tesorria	3.500
1.267	a (171) Deudas a largo plazo	(762) ingresos de créditos	3
3.503			3.503
Mes 37			
-			
1.500	(57x) Tesorria	a (260) Fianzas constituidas a	1.500
-			
1.500			1.500

Un saludo cordial.

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>