

CONTABILIDAD	CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC	Núm. 59/2002
---------------------	-------------------------------------	-------------------------



JAVIER ROMANO APARICIO
JOSE ALBERTO TORIBIO TEMPRADO

Profesores del CEF

BOICAC núm. 47, 0-2001. Consulta 5

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de las cantidades a percibir con motivo de la renuncia a unos derechos arrendaticios.

Respuesta:

La contraprestación recibida puede asimilarse a una indemnización por la renuncia a un valor inmaterial que posee una empresa. Por ello, la enajenación de este activo, aunque el mismo no figure en la contabilidad, se registrará en la partida de la cuenta de pérdidas y ganancias que recoge los beneficios en enajenación de inmovilizado inmaterial, pudiéndose emplear la cuenta 770, «Beneficios procedentes del inmovilizado inmaterial», sin perjuicio de que, tal y como establece el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, la numeración y denominación de las cuentas no tiene carácter obligatorio, si bien constituyen un referente obligado por lo que se refiere a su ubicación en las cuentas anuales.

EJEMPLO:

Enunciado:

La sociedad CUTÁN, S.A., ha percibido 60.000 euros el 30 de marzo de 20X8 por la renuncia a los derechos arrendaticios que ostentaba sobre un activo propiedad de PIRETA, S.A., en virtud de un contrato firmado el 1 de julio de 20X0. La operación está gravada con un 16% de IVA.

SE PIDE: Indicar los asientos que proceda realizar en los libros de CUTÁN, S.A., en cada una de las siguientes hipótesis:

- 1.^a En el Activo del Balance de esta compañía no figura importe alguno en relación con este contrato, cuya duración era de diez años, prorrogables por otros cinco.
- 2.^a La indemnización se percibe como compensación de ciertas mejoras realizadas en el activo a comienzos del ejercicio 20X3 y con un coste total de 120.000 euros. Se cifró en 20 años la vida útil de estas inversiones, coincidente con la del propio bien. La dirección de esta compañía no había tenido dudas con anterioridad sobre la ejecución a término del contrato, que se había pactado en las mismas condiciones que en el caso anterior.
- 3.^a El contrato de arrendamiento que se cancela tenía una duración estimada de 30 años (incluyendo las prórrogas), plazo que se consideró equivalente a la vida útil del activo arrendado, cuyo valor al contado era de 300.000 euros. CUTÁN, S.A., se comprometió entonces a pagar una renta trimestral prepagable y constante de 5.325,67 euros brutos. El tipo de interés trimestral equivalente al normal en el mercado se estimó en el 1,5%.

Solución:HIPÓTESIS 1.^a

La sociedad arrendataria no ha activado importe alguno, de modo que considerará todo el importe de la indemnización, IVA excluido, como un ingreso extraordinario del ejercicio en que se pacte.

<i>69.600 Tesorería (57)</i>			
	<i>a Beneficios procedentes del inmovilizado inmaterial (770)</i>	<i>60.000</i>	
	<i>a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	<i>9.600</i>	
	x		.../...

.../...

HIPÓTESIS 2.^a.

Si se aplicaron los criterios recomendados por el ICAC en la Consulta 3 del BOICAC n.º 44, de diciembre de 2000, para la contabilización del coste de las mejoras realizadas en el activo arrendado, la sociedad habrá presentado dicho importe dentro de su inmovilizado inmaterial, amortizándolo «en el período del contrato, o en el plazo de vida útil estimado del activo si éste fuera menor». De este modo, los asientos a realizar en la fecha de percepción de la indemnización serán los que se indican a continuación.

Por la amortización del activo inmaterial correspondiente al primer trimestre de 20X8:

2.400	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i>		
	[120.000/(15-2,5) × 3/12]		
		a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>
			2.400
		x	

Por la indemnización percibida al renunciar:

69.600	<i>Tesorería (57)</i>		
50.400	<i>Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>		
9.600	<i>Pérdidas procedentes del inmovilizado material (671)</i>		
		a	<i>Inversiones en activos arrendados (21-)</i>
			120.000
		a	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>
			9.600
		x	

La amortización de la inversión efectuada en el elemento arrendado se ha obtenido así:

$$\frac{120.000}{15 - 2,5} \times \left(5 + \frac{3}{12} \right) = 50.400$$

HIPÓTESIS 3.^a.

CUTÁN, S.A., habrá llevado al Activo de su Balance su derecho de uso sobre el elemento arrendado si ha aplicado a la contabilización de este contrato las reglas contenidas en la Consulta 6 del BOICAC n.º 38, de junio de 1999, y en la Norma de Valoración 5.^a, letra h), de la adaptación sectorial del PGC a las Sociedades Anónimas Deportivas. Como puede verse a continuación, el valor de la renta pactada, actualizado a 1 de julio de 20X0, es igual al que tenía en esa fecha el bien objeto del contrato:

.../...

.../...

$$5.325,67 \times \frac{1 - (1 + 0,015)^{-120}}{0,015} \times (1 + 0,015) = 299.999,9489 \quad 300.000$$

Si la sociedad arrendataria ha aplicado tales criterios contables, habrá cargado en «gastos a distribuir en varios ejercicios» la diferencia entre dicho valor y el importe bruto de la renta a pagar, periodificándolo con arreglo a un criterio financiero a lo largo del plazo de cesión. Al propio tiempo, amortizará el valor de su derecho de uso dentro de ese mismo plazo, que es coincidente con la vida útil del bien.

En consecuencia, por la amortización del derecho al uso hará:

2.500	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i>	
	[300.000/30 × 3/12]	
	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	2.500
_____ x _____		

Por la periodificación de los gastos financieros correspondientes al primer trimestre, que iban a ser abonados con la renta número treinta y dos:

3.910,21	<i>Intereses por arrendamiento (66-)</i>	
	<i>a Gastos por intereses diferidos (272)</i>	3.910,21
_____ x _____		

Los intereses pagados con la cuota número dos fueron:

$$(300.000 - 5.325,67) \times 0,015 \quad 4.420,11$$

De manera que la cuota de amortización fue: $5.325,67 - 4.420,11 = 905,56$

La cuota de amortización correspondiente a la cuota número treinta y dos será entonces:

$$905,56 \times (1 + 0,015)^{30} \quad 1.415,46$$

El resto de la cuota son los intereses devengados en el primer trimestre de 20X8:

$$5.325,67 - 1.415,46 = 3.910,21$$

Al renunciar a sus derechos a cambio de la indemnización indicada hará el asiento siguiente:

.../...

.../...

69.600	Tesorería (57)		
77.500	Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)		
410.076,59	Acreeedores por arrendamiento a largo (17-)		
	(5.325,67 × 77)		
63.908,04	Acreeedores por arrendamiento a corto (52-)		
	(5.325,67 × 12)		
		a	
		Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento (21-)	300.000
		a	
		Gastos por intereses diferidos (272)	209.393,62
		a	
		Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	9.600
		a	
		Beneficios procedentes del inmovilizado inmaterial (770)	102.091,01
		_____ x _____	

La amortización acumulada del derecho renunciado a esta fecha es:

$$\frac{300.000}{30} \times \left(7 + \frac{9}{12} \right) = 77.500$$

El capital total amortizado tras el pago de la cuota número treinta y dos será:

$$5.325,67 + 905,56 \times \frac{(1 + 0,015)^{31} - 1}{0,015} = 40.734,66$$

El resto del importe bruto de las treinta y dos primeras cuotas corresponde a intereses, es decir:

$$5.325,67 \times 32 - 40.734,66 = 129.686,78$$

La cifra de intereses pendientes de devengo se obtendrá restando el importe anterior al total de intereses contabilizado a la firma del contrato:

$$(5.325,67 \times 120 - 300.000) - 129.686,78 = 209.393,62$$

BOICAC núm. 38, 06-1999. Consulta 8**SUMARIO:**

Sobre la contabilización de una subrogación de un contrato de arrendamiento financiero.

Respuesta:

Desde el punto de vista de la sociedad que se subroga en el contrato de arrendamiento financiero, habrá que tener en cuenta el principio del precio de adquisición contenido en la primera parte del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

En virtud de dicho principio y en la medida que de las condiciones económicas del arrendamiento financiero no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, la sociedad deberá reflejar los derechos derivados del contrato en la partida correspondiente de inmovilizaciones inmateriales por el valor al contado del bien; dicho valor estará formado por el total de la deuda pendiente de pago incrementada en la cantidad que, en su caso, le cobre el anterior arrendatario una vez deducidos los gastos por intereses diferidos.

Este valor no puede ser superior al valor de mercado del bien, por lo que si existe diferencia entre la cantidad a satisfacer y el valor de mercado del bien constituirá un gasto financiero diferido, al presumirse que existe, en el momento en que se realiza la operación, una diferencia entre el tipo de interés del contrato y el tipo de interés de mercado vigente.

En relación con la sociedad que transmite el contrato de arrendamiento financiero, ésta deberá reflejar, en su caso, el importe recibido en la partida de tesorería correspondiente, abonando las partidas del inmovilizado inmaterial y de los gastos por intereses diferidos, dándose de baja el valor de los acreedores por arrendamiento financiero pendientes y el de la amortización acumulada del inmovilizado inmaterial. La diferencia, positiva o negativa, obtenida en la operación se reflejará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un beneficio o una pérdida en enajenación de inmovilizado inmaterial.

EJEMPLO:**Enunciado:**

La sociedad ALFA, S.A., financia la adquisición de una máquina para el tratamiento de investigación de fluidos mediante un contrato de *leasing* que fue firmado el día 1 de enero del año 20X1. El precio al contado de la máquina fue de 100.000 u.m., y el contrato de arrendamiento financiero tenía una duración de 4 años, abonándose al final de cada uno de ellos 30.000 u.m. de las que 10.000 u.m. corresponden a carga financiera. Asimismo, al finalizar el cuarto año, el arrendatario tenía la posibilidad de ejercer la opción de compra mediante un pago único de 20.000 u.m. La vida útil del activo es de 10 años amortizándose de forma lineal.

.../...

.../...

El desglose de rentas y vencimientos derivados del contrato de arrendamiento es el siguiente:

FECHA VENCIMIENTO	CUOTA NETA	INTERESES	AMORTIZACIÓN	CAPITAL PENDIENTE
31-12-20X1	30.000	10.000	20.000	80.000
31-12-20X2	30.000	10.000	20.000	60.000
31-12-20X3	30.000	10.000	20.000	40.000
31-12-20X4	30.000	10.000	20.000	20.000
31-12-20X4	20.000		20.000	0
	140.000	40.000	100.000	

El 1 de enero del año 20X2, tras haber tenido resultados negativos en las investigaciones que llevaba a cabo, decide traspasar el derecho de utilización de la anterior máquina a la sociedad BETA, S.A., por el importe de 25.000 u.m., subrogándose esta última sociedad en todos los derechos y obligaciones del contrato. El valor de mercado de un bien de estas características es de 49.000 u.m.

SE PIDE: Contabilidad de las sociedades ALFA, S.A., y BETA, S.A.

Solución:

SOCIEDAD ALFA, S.A.

OPERACIONES DEL AÑO 20X1

————— 1-1-20X1 —————

Por la firma del contrato de arrendamiento financiero teniendo en cuenta que no existen en principio dudas razonables sobre el ejercicio de la opción de compra y que, por tanto, se debe registrar en la cuenta «Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero» (217):

100.000	<i>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217)</i>	
40.000	<i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>	
	<i>a Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo (528)</i>	30.000
	<i>a Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo (178)</i>	110.000

————— x —————

.../...

.../...	————— 31-12-20X1 —————	
Por el pago de la primera cuota del contrato de arrendamiento:		
30.000	<i>Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo (528)</i>	
	<i>a Tesorería (57)</i>	30.000
	————— x —————	
Por los intereses devengados por el contrato durante el año 20X1:		
10.000	<i>Gastos financieros (66-)</i>	
	<i>a Gastos por intereses diferidos (272)</i>	10.000
	————— x —————	
Por la amortización del bien relativa al año 20X1:		
10.000	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i> (10.000/10)	
	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	10.000
	————— x —————	
Por la reclasificación a corto plazo de la cuota que vence el 31-12-20X2.		
30.000	<i>Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo (178)</i>	
	<i>a Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo (528)</i>	30.000
	————— x —————	
OPERACIONES DEL AÑO 20X2		
	————— 31-12-20X1 —————	
Por el pago de la primera cuota del contrato de arrendamiento:		
30.000	<i>Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo (528)</i>	
	<i>a Tesorería (57)</i>	30.000
	————— x —————	.../...

.../...

Por los intereses devengados por el contrato durante el año 20X1:

<i>10.000 Gastos financieros (66-)</i>			
	<i>a Gastos por intereses diferidos (272)</i>		<i>10.000</i>
	x		

Por la amortización del bien relativa al año 20X1:

<i>10.000 Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i>			
<i>(10.000/10)</i>		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	<i>10.000</i>
	x		

Por la reclasificación a corto plazo de la cuota que vence el 31-12-20X2:

<i>30.000 Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo (178)</i>			
	<i>a Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo (528)</i>		<i>30.000</i>
	x		

OPERACIONES DEL AÑO 20X3

La sociedad ALFA, S.A., tiene asociadas las siguientes cuentas en esta fecha relativas al contrato de arrendamiento financiero:

SALDOS DEUDORES	IMPORTE	SALDOS ACREEDORES	IMPORTE
Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217)	100.000	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo (528) ...	30.000
Gastos por intereses diferidos (272)	20.000	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo (178) ...	50.000
		Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281) ...	20.000

La consulta objeto de estudio señala que la sociedad que transmite el contrato de arrendamiento financiero reflejará el importe recibido en la partida de tesorería correspondiente, abonando las partidas del inmovilizado inmaterial y de los gastos por intereses diferidos, dándose de baja el valor de los acreedores por arrendamientos financieros pendientes y el de la amortización acumulada del inmovilizado inmaterial. La diferencia, positiva o negativa obtenida en la operación se reflejará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un beneficio o una pérdida en enajenación de inmovilizado inmaterial.

.../...

.../...

25.000	Tesorería (57)	
30.000	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo (528)	
50.000	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo (178)	
20.000	Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)	
	a Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217)	100.000
	a Gastos por intereses diferidos (272)	20.000
	a Beneficios procedentes del inmovilizado inmaterial (770)	5.000
————— x —————		

SOCIEDAD BETA, S.A.

La sociedad que se subroga el contrato de arrendamiento financiero deberá reflejar los derechos derivados del contrato en la partida correspondiente de inmovilizaciones inmaterial por el valor de al contado del bien; dicho valor estará formado por el total de la deuda pendiente de pago incrementada en la cantidad que, en su caso, le cobre el anterior arrendatario una vez deducidos los gastos por intereses diferidos.

Valor del bien	85.000	
Deuda pendiente – gastos: 80.000 – 20.000	60.000	
Más importe satisfecho	25.000	
Valor de mercado	49.000	
Diferencia que habrá de registrarse como pérdida	36.000	
49.000	Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217)	
56.000	Gastos por intereses diferidos (272)	
	a Tesorería (57)	25.000
	a Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo (528)	30.000
	a Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo (178)	50.000
————— x —————		