

## **Tratamiento contable de una «provisión para rehabilitación de inmovilizado» (NRV 15.<sup>a</sup>)**

Análisis de la consulta 6 del BOICAC 115, de septiembre de 2018

**Mercedes Cervera Oliver**

*Profesora de la Universidad Autónoma de Madrid*

### **Extracto**

- Análisis del tratamiento contable de una «provisión para rehabilitación de inmovilizado».

### **Consulta 6**

Sobre el tratamiento contable de una «provisión para rehabilitación del inmovilizado».

### **Respuesta**

La entidad consultante se dedica a la explotación de los apartamentos turísticos de una comunidad de propietarios. En virtud del contrato de explotación, la comunidad de propietarios cede los apartamentos, zonas comunes, mobiliario, herramientas, utillaje, etcétera, y se acuerda que sea por cuenta de la sociedad explotadora la reparación y demás actuaciones necesarias en los activos de todo el complejo turístico, incluyendo el mobiliario, lencería y menaje.

Según se indica en el escrito de consulta, la entidad está considerando realizar al cierre del ejercicio una provisión para rehabilitación al amparo de lo previsto en la norma de registro y valoración (NRV) 15.<sup>a</sup>, «Provisiones y contingencias», del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, con el objetivo de atender en el futuro las actuaciones de conservación y mantenimiento de los apartamentos y la renovación de los elementos necesarios para su explotación.

La consulta versa sobre el tratamiento contable de los hechos descritos.

Los gastos incurridos por la renovación del mobiliario, herramientas, utillaje, lencería, menaje, etcétera se contabilizarán como inmovilizado material o como gastos del ejercicio, según proceda, siguiendo los criterios establecidos a tal efecto en el PGC y en la norma segunda de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

Los gastos de conservación y reparación del complejo turístico, incluidas las zonas comunes, se contabilizarán como gastos del ejercicio siguiendo el principio del devengo.

Las actuaciones que desde la perspectiva de la comunidad de propietarios pudieran calificarse como una renovación, ampliación o mejora del complejo se contabilizarán como un inmovilizado material aplicando por analogía el criterio recogido en la NRV 3.<sup>a</sup>, «Normas particulares sobre el inmovilizado material», apartado h), del PGC:

h) En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión –incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, cuando esta sea inferior a la vida económica del activo.

Por lo tanto, de acuerdo con lo anterior, en ningún caso los hechos descritos originarán el reconocimiento de una provisión.

### Ejemplo 1

El 1 de enero de 20X0 la comunidad de propietarios de los apartamentos turísticos A firma un contrato de explotación de los mismos con la empresa B. En este se establece que los titulares del complejo turístico ceden a título oneroso el uso y disfrute de los apartamentos (incluido el mobiliario) y de las zonas comunes (jardines, pista de tenis y piscina, etc.), herramientas y utillaje a la empresa B.

Los activos cedidos en explotación aparecen recogidos y valorados en la contabilidad de la comunidad de propietarios como se muestra a continuación:

• Inversiones en terrenos y bienes naturales .....	2.500.000 um
• Inversiones en construcciones .....	8.400.000 um
• Instalaciones deportivas: piscina .....	30.000 um

- Instalaciones deportivas: pista de pádel ..... 8.000 um
- Mobiliario ..... 3.300 um
- Utillaje ..... 600 um

A principios de cada mes, la comunidad de propietarios recibe por transferencia bancaria 50.000 um por la cesión del uso y disfrute del complejo turístico.

La vida útil de los apartamentos se estima en 40 años, la de la piscina y la pista de pádel en 20 años y la del mobiliario y utillaje en 6 años.

*Se pide:*

Registro contable de las operaciones que se derivan de este enunciado en el ejercicio 20X0 por parte de la comunidad de propietarios y por parte de la empresa B.

### Solución

*Contabilidad de la comunidad de propietario*

- Mensualmente. Ingresos por la cesión del uso y disfrute del complejo turístico:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	50.000	
752	Ingresos por cesión del uso y disfrute del complejo turístico		50.000

- 31 de diciembre de 20X0. Por la amortización de sus activos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones en construcciones (8.400.000/40)	210.000	
681	Amortización del inmovilizado material $\{[(30.000 + 8.000)/20] + (3.300 + 600)/6\}$	2.550	
282	Amortización acumulada de las inversiones en construcciones		210.000
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		2.550

Esta cesión del uso de los apartamentos turísticos o arrendamiento a la empresa B, a efectos contables, se trata como un arrendamiento operativo. La comunidad de propietarios es el arrendador y, por eso, los activos cedidos en explotación forman parte de su patrimonio y en su contabilidad registra su amortización.

*Contabilidad de la empresa B*

- Mensualmente. Pago por bancos de la cesión del uso y disfrute del complejo turístico:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Gastos por cesión del uso y disfrute del complejo turístico	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		50.000

Al contabilizarse como un arrendamiento operativo, y ser el arrendatario, no da de alta en su contabilidad los activos que se le han cedido en explotación. Por tanto, no puede reflejar una provisión por rehabilitación de los inmovilizados que explota.

**Ejemplo 2**

En el contrato de explotación de los apartamentos turísticos del supuesto anterior, se acuerda que la empresa B se ocupará de la reparación y mantenimiento de todos los activos del complejo turístico, incluido el mobiliario, la lencería y el menaje.

En el ejercicio 20X0, incurre por este concepto en los siguientes gastos, que paga por banco:

• Compra de lencería y menaje (los considera no inventariables) .....	6.000 um
• Gastos de mantenimiento de la piscina y la pista de pádel .....	1.500 um
• Gastos de fontanería .....	950 um

*Se pide:*

Registro contable de las operaciones descritas por parte de la empresa B.

**Solución**

Por el devengo y pago de los gastos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
629	Otros servicios	6.000	
622	Reparaciones y conservación	2.450	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.450

### Ejemplo 3

En marzo, la empresa B decide acondicionar unos espacios comunes para habilitar más plazas de aparcamiento, que a fin de mes están en condiciones operativas. Los costes de esta obra, que corren a su cargo y paga por banco, ascienden a 1.900 um.

La vida económica de estas plazas de aparcamiento es de 40 años. En el contrato de explotación del complejo turístico se establece que su duración será de 5 años.

*Se pide:*

Contabilización de la empresa B en el ejercicio 20X0 a partir de la información anterior.

### Solución

*Marzo.* Alta de las plazas de aparcamiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
215	Instalaciones. Plazas de aparcamiento	1.900	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.900

*31 de diciembre de 20X0.* Amortización en el ejercicio 20X0 de las plazas de *parking*.

Como estos activos no son separables de los cedidos en uso y desde que están en condiciones operativas hasta la finalización del contrato solo quedan 4 años y 9 meses (4,75 años), plazo inferior a su vida económica (40 años), su vida útil será de 4,75 años.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (1.900/4,75 × 0,75)	300	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		300