

Consulta 1

Sobre el tratamiento contable que corresponde otorgar a las indemnizaciones otorgadas a los arrendatarios de inmuebles.

Respuesta

En principio hay que indicar que el supuesto planteado en la consulta está recogido en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, en su norma de valoración 3ª h) contenida en la quinta parte, que indica:

“Los costes de indemnizaciones a arrendatarios serán incorporados al activo, como mayor valor del bien, en la medida que supongan un aumento de la rentabilidad futura del mismo”.

Entiende, por tanto, la norma que estas indemnizaciones a arrendatarios son activables en cuanto supongan una mejora del activo implicado que incremente su rentabilidad futura. Adicionalmente, en congruencia con el resto de las normas, el valor resultante, es decir, después de activar la indemnización, no podrá superar el valor de mercado del activo.

Una vez indicado lo anterior, se presenta como necesario analizar con carácter general las situaciones que provocan el pago de indemnizaciones por rescisión de contratos, para otorgarles el adecuado tratamiento contable.

Con carácter general, las indemnizaciones a que resulta obligada una empresa se tratan contablemente como un gasto del ejercicio, sin perjuicio de que si se prevén objetivamente con anterioridad las circunstancias que la motivan, se registre la correspondiente provisión para riesgos y gastos.

No obstante lo anterior, podría considerarse que mediante una indemnización se recupera un activo, en el caso de que ésta fuese necesaria para llevar a cabo esta operación y el activo recuperado generara ingresos futuros, de tal forma que los ingresos a obtener en la situación conseguida tras la indemnización permitieran recuperar, al menos, el importe de dicha indemnización más las cantidades necesarias para la generación de los ingresos. En concreto se debería cumplir:

- Tiene que ser posible cuantificar de forma detallada los ingresos netos futuros previsibles a conseguir en la situación posterior a la indemnización.

- La operación en su conjunto debe poner de manifiesto de forma clara y directa un aumento en la generación de ingresos netos futuros con respecto a los que generaría el contrato objeto de rescisión; en este sentido se exige que como mínimo el importe actual en términos financieros, de las previsiones de aumento de ingresos netos a obtener en la nueva situación tiene que ser igual o superior al importe de la indemnización.

Si como se ha indicado, al menos todas estas circunstancias se cumplen, debe entenderse que la entidad cedente recupera un activo, reproduciéndose las mismas circunstancias cedidas, entre las que está el plazo de cesión o vida útil del citado activo. En este caso, su calificación como activo, permite indicar:

- La naturaleza del referido activo es la de un derecho de uso.
- Se valorará por el precio de adquisición, esto es, el importe correspondiente a la indemnización, sin perjuicio de que en ningún caso pueda exceder de la diferencia existente entre los ingresos netos previstos a conseguir después de la indemnización y los que generaba el antiguo contrato (en términos actuales financieros). Si respecto al contrato que ahora se rescinde se hubieran cobrado anticipadamente ingresos a producir en ejercicios futuros, éstos deberían cancelarse, por lo que en este caso el importe a activar estaría neto de este efecto.
- La amortización de dicho activo, deberá realizarse de forma sistemática durante el período de vida útil, es decir, al tratarse de un derecho previamente cedido por un plazo, la vida útil se identificará por el tiempo restante del contrato rescatado.
- En el caso de que el contrato objeto de rescisión tuviese una duración indefinida, de acuerdo con un criterio prudente, debería imputarse a resultados durante el período previsto de generación de los mayores ingresos, operando el límite máximo de veinte años en sintonía con lo establecido para el fondo de comercio. No obstante, si la indemnización se puede identificar como una mejora de un activo, porque suponga un aumento en su rentabilidad futura, las indemnizaciones se registrarán como mayor valor de dicho activo, amortizándose durante su vida útil como un elemento más de su coste.

En consecuencia, este Instituto considera que el punto anteriormente transcrito de la norma de valoración 3ª de la adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, debe entenderse de la forma expuesta en el párrafo anterior, es decir, los costes de indemnizaciones a arrendatarios serán incorporados al activo, como mayor valor

del bien o inmueble en cuestión, cuando aumentando la rentabilidad futura del inmueble, no esté vinculada la mayor generación de ingresos a un período concreto y determinado en el momento de la rescisión (en cuyo caso la imputación a resultados de la indemnización debería vincularse a ese período residual), sino que la indemnización se traduce en una mejora del bien sobre el cual existía una carga indefinida (arrendamientos en los que el arrendatario tiene un derecho de alquiler sobre el bien arrendado con unas determinadas condiciones económicas por tiempo no determinado).

Respecto a las circunstancias a que se ha hecho mención para la calificación como activo de la indemnización es importante resaltar que no sólo deben cumplirse en el momento inicial sino durante toda su vida útil, lo que motivará en su caso las correspondientes correcciones valorativas.

En la memoria de las cuentas anuales, en un apartado específico, se ofrecerá la información necesaria para que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad en relación con esta operación, justificando las circunstancias que motivan la calificación de activo.