

Consulta 3

Sobre el reflejo contable de diferentes gastos realizados por una empresa en un inmueble arrendado.

Respuesta

La operación objeto de la consulta se refiere a los gastos efectuados por una empresa en obras, pintura, instalaciones telefónicas, mobiliario, ordenadores, programas informáticos, etc. para mejorar y adaptar, a la actividad propia, un inmueble arrendado.

En primer lugar habrá que diferenciar por un lado, los importes destinados a la adquisición de bienes que no se incorporan definitivamente al inmueble arrendado, y aquellos otros cuya naturaleza pone de manifiesto su incorporación al inmueble de una forma definitiva. De acuerdo con lo anterior, los primeros constituyen, en principio, elementos patrimoniales que se reflejarán contablemente, atendiendo a las normas generales existentes al respecto, recogidas en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, Plan General de Contabilidad y demás disposiciones de desarrollo, teniendo en cuenta lo indicado en la consulta número 4 del Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, nº 13, de mayo de 1993.

En relación con el segundo tipo, es decir, aquellos que se incorporan definitivamente al inmueble arrendado, su tratamiento contable fue tratado en la citada consulta, donde se indicaba con carácter general, que los gastos de acondicionamiento realizados en un inmueble arrendado, en el que la empresa ejerce su actividad, se deben considerar gastos del ejercicio, al amparo del principio de prudencia incluido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de considerarlos como "gastos de primer establecimiento", e imputarse a resultados sistemáticamente en un plazo no superior a cinco años, sin superar en ningún caso el plazo de arrendamiento, si se hubiesen producido con motivo del inicio de la actividad de la empresa o de una ampliación de su capacidad operativa.

Sin embargo, la consecución del objetivo de la imagen fiel, exige un análisis detallado de las posibles circunstancias que puedan darse en este tipo de operaciones.

Para ello, es necesario traer a colación los criterios recogidos en otras normas contables que no participan del indicado en la consulta citada anteriormente, pero que sin embargo pueden ofrecer una visión más amplia y comprensiva de las distintas situaciones que se pueden plantear. Así, la adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades

anónimas deportivas, considera los bienes cedidos en uso, como elementos patrimoniales destinados a servir de forma duradera a la actividad de la entidad, en tanto en cuanto, permiten desarrollar la actividad propia. En concreto, la letra j) de la norma de valoración 5ª "Normas particulares sobre el inmovilizado inmaterial", incluida en la quinta parte de la adaptación citada, califica a los importes destinados a realizar "inversiones" sobre terrenos o instalaciones "alquilados, obtenidos por concesiones administrativas o cualquier otro tipo de cesión contractual", como activos inmateriales, de forma que su amortización se realizará atendiendo a la vida del contrato, o la del elemento patrimonial correspondiente si fuese menor.

La extensión del criterio expuesto a otros casos (distintos de las Sociedades Anónimas Deportivas) sería posible siempre y cuando el fondo económico de la operación coincidiese. En este sentido, la base del criterio indicado consiste en que se dan una serie de circunstancias, que se pueden sintetizar en que las sociedades a las que se dirige la norma, por razón de la actividad desarrollada, están vinculadas desde un punto de vista racional económico al cumplimiento a término del contrato de arrendamiento.

Debe pues analizarse, si en caso de producirse este hecho, podría aplicarse con carácter general el criterio indicado. En este sentido hay que tener en cuenta, que desde un punto de vista de racionalidad económica, una empresa "invertirá" en un inmueble arrendado siempre que mediante la utilización de estas "inversiones" obtenga ingresos suficientes para su recuperación, por lo que habrá que analizar si esto se produce en cada caso. Para ello, y con objeto de establecer, al menos, un aspecto básico a considerar, habrá que valorar si el volumen de inversiones realizadas por un arrendatario en un local arrendado y que quedan definitivamente incorporadas a aquel, son significativas desde un punto de vista cuantitativo y cualitativo respecto a la actividad de la empresa, de forma que, salvo un comportamiento antieconómico, dicho activo se debe recuperar mediante su utilización en el plazo de vida útil que económicamente corresponda; si esto es así, afecta a la calificación de la operación. En concreto, la inversión a que se ha hecho referencia debe calificarse como un activo inmaterial, logrando la adecuada correlación de los ingresos y gastos para obtener el resultado económico de la actividad, de forma que la amortización del indicado activo deberá realizarse en el período del contrato, o en el plazo de vida útil estimado del activo si éste fuera menor. A estos efectos, para considerar el plazo del contrato, deberá tenerse en consideración el tiempo en que se va a mantener a través de las sucesivas prórrogas. Una estimación racional de este período, habrá de atender, lógicamente a los mismos parámetros que se tienen en cuenta para considerar dicho activo, en particular deberá tenerse presente la vida útil de ese elemento patrimonial.

Por último, en el caso de que en algún momento de la vida del contrato existiesen dudas

sobre la ejecución a término del mismo, circunstancia que debe quedar claramente especificada en la memoria, se deberá dotar la correspondiente provisión para riesgos y gastos, por el importe estimado del valor neto contable de las inversiones no recuperables, de tal forma que a su finalización, la empresa haya imputado a su cuenta de resultados la totalidad de los gastos necesarios para el desarrollo de su actividad.