



BOICAC Nº 143/2025 Consulta 4

Sobre el tratamiento contable del IVA soportado no deducible en las cuotas de un arrendamiento financiero.

Respuesta:

Concretamente, se cuestiona la vigencia del tratamiento contable recogido en la Resolución de 21 enero de 1992, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.

En la norma octava. *Arrendamiento financiero* de la citada resolución, en el punto 5, se establece lo siguiente:

“El Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las operaciones de arrendamiento financiero se contabilizará sólo en el importe devengado fiscalmente; por el resto no procederá incrementar la deuda con la Entidad de crédito.

Si los importes del Impuesto sobre el Valor Añadido devengados fiscalmente con posterioridad al registro del activo no son deducibles de acuerdo con la legislación del tributo, dichos importes se considerarán gastos del ejercicio en que se devenguen, no produciendo ningún ajuste en la valoración inicial del inmovilizado.”

Es necesario traer a colación que con la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, este Instituto ha emitido interpretaciones en desarrollo de la regulación en materia de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible contenidas en el PGC, y se ha pronunciado de forma expresa interpretando la vigencia de algunas cuestiones reguladas en el desarrollo anterior del PGC de 1990.

En la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, a diferencia de su antecedente del año 1992, las operaciones de arrendamiento no se han tratado como un desarrollo de los criterios de registro y valoración del inmovilizado intangible. Con la entrada en vigor del PGC de 2007, la consideración del fondo económico de las operaciones y no solo de su forma jurídica, ha traído consigo que, desde la perspectiva del arrendatario, las cesiones por la totalidad de la vida económica de un activo o en contraprestación de la práctica totalidad del valor razonable del mismo, den lugar al reconocimiento del activo cedido, de acuerdo con su naturaleza. Por estos motivos, los derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero han dejado de tener la consideración de inmovilizado intangible, presentándose el activo subyacente objeto de cesión de acuerdo con su naturaleza, esto es, como un inmovilizado material.

Por ello, es preciso señalar lo dispuesto por la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC, que establece lo siguiente:

“Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la



Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente Plan General de Contabilidad.”

En el PGC de 2007 se regula en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 8ª *Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar*, el tratamiento contable de los acuerdos de arrendamiento, diferenciando entre los arrendamientos financieros y operativos.

Según se establece en la citada norma, cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero.

En el caso de que el arrendamiento se califique como financiero, el arrendatario lo contabilizará de acuerdo con lo previsto en el apartado 1.2. Contabilidad del arrendatario de la indicada NRV 8.ª, es decir, en el momento inicial registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual al inicio del arrendamiento de los pagos mínimos acordados, entre los que se incluye el pago por la opción de compra cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio y cualquier importe que haya garantizado, directa o indirectamente, y se excluyen las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendador. Adicionalmente, los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo.

En cuanto al registro contable del IVA, en la NRV 12ª *Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto General Indirecto Canario y otros impuestos indirectos*, del PGC, se establece que el IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto.

Asimismo, en el PGC se recogen las normas de registro y valoración que determinan los criterios para el registro de los elementos que componen las cuentas anuales. Las normas relacionadas con el registro contable del inmovilizado material son: la NRV 2ª *Inmovilizado material* y la NRV 3ª *Normas particulares sobre inmovilizado material*. En el apartado 1 de la NRV 2ª establece lo siguiente en relación con la valoración inicial, de forma similar a como se ha indicado en el párrafo anterior:

“Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.”

Por su parte, en 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, se desarrollan los criterios de registro y valoración sobre el inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias contenidos en el Código de Comercio y en el PGC.



A la vista de la normativa contable reproducida de aplicación a las operaciones de arrendamiento financiero, este Instituto se manifiesta conforme con el criterio señalado en la Resolución de 1992 del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, al considerarse adecuado y ajustado a la legislación contable vigente. En este caso particular, el devengo del IVA no soportado se produce, de acuerdo con la legislación del impuesto, con posterioridad al registro del activo, es decir, cuando se devengan las cuotas del arrendamiento financiero, por lo que no correspondería realizar ningún ajuste en la valoración inicial del inmovilizado y los importes devengados se registrarán como gasto del ejercicio.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberá suministrar toda la información significativa sobre los hechos descritos en la consulta, con la finalidad de que aquellas en su conjunto reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.