

Contrato de alquiler en el que se sustituye parte de la renta por la realización de una obra

Análisis de la [consulta 1 del BOICAC 138, de junio de 2024](#)

Pilar García Giménez

Profesora del CEF.- (España)

Extracto

Desarrollo y aplicación práctica de la consulta 1 del BOICAC 138, de junio de 2024, sobre el tratamiento contable de un contrato de alquiler en el que se sustituye parte de la renta por la realización de una obra.

Publicado: 06-05-2025

Consulta 1

Sobre el tratamiento contable de un contrato de alquiler en el que se sustituye parte de la renta por la realización de una obra.

Respuesta

El arrendatario de una vivienda ha realizado y pagado una reforma que incrementará el valor del inmueble y ha acordado con el arrendador que el importe total sufragado sea descontado de la renta a pagar. La consulta versa sobre el tratamiento contable de esta operación por parte del arrendador operativo, teniendo en cuenta que al término del contrato de alquiler recibirá la vivienda revalorizada.

Del texto de la consulta parece desprenderse que el arrendador y el arrendatario han acordado sustituir, en parte, la forma de la contraprestación. Bajo esta premisa, el importe

desembolsado por la obra debería calificarse como un anticipo en especie que el arrendatario entrega al arrendador a cuenta del importe a pagar por el contrato de arrendamiento.

El Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su norma de registro y valoración (NRV) 8.^a, «Arrendamientos y operaciones de naturaleza similar», en su apartado 2, «Arrendamiento operativo», establece:

Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias.

El arrendador continuará presentando y valorando los activos cedidos en arrendamiento conforme a su naturaleza, incrementando su valor contable en el importe de los costes directos del contrato que le sean imputables, los cuales se reconocerán como gasto durante el plazo del contrato aplicando el mismo criterio utilizado para el reconocimiento de los ingresos del arrendamiento.

Cualquier cobro o pago que pudiera hacerse al contratar un derecho de arrendamiento calificado como operativo, se tratará como un cobro o pago anticipado por el arrendamiento que se imputará a resultados a lo largo del periodo de arrendamiento a medida que se cedan o reciban los beneficios económicos del activo arrendado.

De acuerdo con la descripción de los hechos que efectúa el consultante, el crédito que ostenta el arrendatario frente al arrendador por la obra de mejora realizada en la vivienda se cancelará a medida que se compensan las cuotas por arrendamiento.

En consecuencia, el arrendador reconocerá un anticipo del cliente con cargo a un mayor valor del inmueble por los costes de reforma en los que incurra el arrendatario, en la medida que se trate de costes de renovación, ampliación o mejora, que supongan un aumento de capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, debiéndose dar de baja los elementos que se hayan sustituido, de acuerdo con la NRV 3.^a del PGC y lo previsto 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 que la desarrolla.

De igual modo, en el momento y con la periodicidad con la que se debiese producir el cobro de la renta, deberá realizar un cargo en la cuenta de anticipos recibidos y contabilizar el correspondiente ingreso por arrendamiento.

Por último, cabe recordar que el mayor valor del inmovilizado deberá ser tenido en cuenta para el cálculo de la amortización.

Ejemplo

La empresa inmobiliaria Oficinas, SA tiene arrendado un inmueble a una empresa que presta servicios logísticos en el centro de la ciudad. El contrato se firmó el 01-04-2X11 y se paga una renta anual prepagable de 96.000 euros anuales. La duración del contrato es de 5 años. Oficinas, SA tuvo que pagar un importe de 12.000 euros a la agencia de la propiedad que publicó el alquiler y le puso en contacto con el arrendatario.

El edificio tiene una vida útil de 50 años, habiendo transcurrido 10 años y 3 meses cuando se firmó el contrato de arrendamiento, que se califica por las partes como operativo, puesto que la intención del arrendatario es trasladarse a otra zona de la ciudad una vez que haya transcurrido el periodo del contrato.

A principios de 2X12, la empresa arrendataria ofrece al arrendador hacer una rehabilitación del edificio, que se encuentra bastante maltrecho, utilizando un sistema integrado de aislamiento y plaqueta cerámica, que aportará confort a la vez que reducirá el consumo energético y mejorará la estética del edificio. Además, se reorganizará el espacio interior derribando tabiques para conseguir espacios más diáfanos y que la luz del día llegue a más rincones del edificio.

Oficinas, SA acepta la propuesta de reforma y acuerda con el arrendatario que las cantidades que desembolse se descontarán de las rentas por arrendamiento que le queden pendientes por pagar al arrendatario.

El coste de derribar los tabiques correspondientes, la instalación de puntos de luz y pintar las paredes se eleva a 15.000 euros. Se considera que los elementos que se han sustituido suponen un 5 % del coste de la construcción. El coste del inmueble, en origen, fue de 2.500.000 euros, suponiendo el suelo un 20 % del importe total.

El revestimiento cerámico del edificio, que incluye el tejado, se eleva a 102.000 euros.

Con estas modificaciones, además de la eficiencia energética perseguida, se estima que la vida útil del edificio se alargará 10 años más desde que las obras terminen. La fecha de terminación de las obras es el 30-06-2X12.

Se pide:

Contabilizar las operaciones correspondientes a los años 2X11, 2X12 y 2X13 desde el punto de vista del arrendador.

Solución

01-04-2X11. Por el cobro anual del alquiler:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	96.000	
705	Prestaciones de servicios		96.000

Según establece la NRV 8.^a del PGC, los gastos de formalización del contrato de arrendamiento que son a cargo del arrendador deben contabilizarse como mayor valor del activo cedido e imputarse como gasto durante el plazo del contrato aplicando el mismo criterio utilizado para el reconocimiento de los ingresos del arrendamiento.

Por los gastos de formalización del contrato a cargo del arrendador:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2110	Construcciones. Gastos de formalización del contrato	12.000	
572	Bancos, c/c		12.000

31-12-2X11. Por la periodificación de los ingresos por arrendamiento que corresponden al ejercicio 2X12:

Código	Cuenta	Debe	Haber
705	Prestaciones de servicios	24.000	
485	Ingresos anticipados (96.000 × 3/12)		24.000

Por la amortización de los gastos de formalización del contrato:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (12.000/5 × 9/12)	1.800	
28110	Amortización acumulada de construcciones. Gastos de formalización del contrato		1.800

Según indica el enunciado, la construcción tiene una vida útil de 50 años, de los que habían transcurrido 10 años y 3 meses al formalizar el contrato de arrendamiento.

Además, se indica que el valor de la construcción se corresponde con el 80 % del importe total del inmueble, es decir:

$$2.500.000 \times 80\% = 2.000.000 \text{ de euros}$$

Por la amortización de la construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (2.000.000/50)	40.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones		40.000

Una vez dotada la amortización a 31-12-2X11, la vida útil pendiente del edificio es:

$$50 - 11 = 39 \text{ años}$$

La amortización acumulada de la construcción en esta fecha es:

$$40.000 \times 11 = 440.000 \text{ euros}$$

01-01-2X12. Por la periodificación de los ingresos correspondientes a los tres primeros meses del año.

Código	Cuenta	Debe	Haber
485	Ingresos anticipados	24.000	
705	Prestaciones de servicios		24.000

Por el cobro anual del alquiler:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	96.000	
705	Prestaciones de servicios		96.000

En esta fecha, el arrendatario le propone una serie de reformas al arrendador que conllevarán una mejora de la eficiencia energética del edificio y alargarán la vida útil de este en 10 años desde la finalización de las obras.

De acuerdo con lo dispuesto en la contestación a la consulta 1 del BOICAC 138, de junio de 2024, los importes que sufrague el arrendatario deben ser contabilizados por el arrendador como un mayor valor del inmueble arrendado, reconociendo a la vez un anticipo del cliente que se compensará con los ingresos por arrendamientos futuros.

30-06-2X12. Por el registro de las obras consistentes en tirar los tabiques:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	15.000	
485	Ingresos anticipados		15.000

Además, hay que dar de baja los elementos sustituidos. Según la información suministrada, los elementos sustituidos suponen un 5 % del coste de la construcción, esto es:

$$2.000.000 \times 5\% = 100.000$$

Por la amortización de la construcción por los 6 meses transcurridos del ejercicio 2X12:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (2.000.000/50 × 6/12)	20.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones		20.000

La amortización acumulada correspondiente a los elementos sustituidos es: $100.000/50 \times 11,5 = 23.000$ euros.

Por la baja de los elementos sustituidos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2811	Amortización acumulada de construcciones	23.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	77.000	
211	Construcciones		100.000

Por las obras de instalación del aislamiento y la plaqueta cerámica:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	102.000	
485	Ingresos anticipados		102.000

El valor contable de la cuenta 211, «Construcciones», es, en este momento, de:

$$2.000.000 - 100.000 + 15.000 + 102.000 = 2.017.000 \text{ euros}$$

La amortización acumulada de la construcción es de:

$$440.000 - 23.000 = 417.000 \text{ euros}$$

El valor contable de la construcción que queda pendiente de amortizar se eleva a:

$$2.017.000 - 417.000 = 1.600.000 \text{ euros}$$

Este importe se amortizará durante la vida útil pendiente del edificio, esto es:

$$50 - 11,5 + 10 = 48,5 \text{ años}$$

31-12-2X12. Por la periodificación de los ingresos que corresponden al ejercicio 2X13:

Código	Cuenta	Debe	Haber
705	Prestaciones de servicios	24.000	
485	Ingresos anticipados (96.000 × 3/12)		24.000

El saldo de la cuenta 485, «Ingresos anticipados» es:

$$24.000 + 15.000 + 102.000 = 141.000 \text{ euros}$$

Este importe se imputará al ingreso por arrendamiento a medida que este se vaya devengando.

Por la amortización de los gastos de formalización del contrato:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (12.000/5)	2.400	
28110	Amortización acumulada de construcciones. Gastos de formalización del contrato		2.400

Por la amortización de la construcción por los 6 meses transcurridos desde que se hicieron las reformas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (1.600.000/48,5 × 6/12)	16.494,85	
2811	Amortización acumulada de construcciones		16.494,85

01-01-2X13. Por el devengo de los ingresos por arrendamiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
485	Ingresos anticipados	96.000	
705	Prestaciones de servicios		96.000

El saldo pendiente de la cuenta 485, «Ingresos anticipados», se imputará al ingreso por arrendamiento en el ejercicio 2X14. El importe pendiente es:

$$141.000 - 96.000 = 45.000 \text{ euros}$$

31-12-2X13. Por la amortización de los gastos de formalización del contrato:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (12.000/5)	2.400	
28110	Amortización acumulada de construcciones. Gastos de formalización del contrato		2.400

Por la amortización de la construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (1.600.000/48,5)	32.989,69	
2811	Amortización acumulada de construcciones		32.989,69