

**FECHA** 8-3-2000

**ORGANO** INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

**PUBLICACION** Boletín Informativo de la IGAE nº 50, año 2000.

**TITULO** NOTA INFORMATIVA DE LA SUBDIRECCIÓN GENERAL DE PLANIFICACIÓN Y DIRECCIÓN DE LA CONTABILIDAD (I.G.A.E). SOBRE EL TRATAMIENTO CONTABLE DEL ARRENDAMIENTO CON OPCIÓN DE COMPRA Y DEL ARRENDAMIENTO FINANCIERO EN LAS ENTIDADES LOCALES.

**VOCES** Administración Local ; Contabilidad ; Contratos Estado ;

**TEXTO** La modificación del artículo 14 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, operada por la Ley 53/1999, de 28 de diciembre, posibilita el pago aplazado del precio de los contratos cuando el sistema de pago se establezca mediante la modalidad de arrendamiento financiero o mediante el sistema de arrendamiento con opción de compra, limitando a cuatro años el plazo máximo para su pago salvo que por el órgano competente se acuerde un plazo superior.

Ante la ausencia en la normativa contable local de tratamiento específico del arrendamiento financiero y el arrendamiento con opción de compra, dada la novedad que supone la utilización de estas modalidades contractuales en la Administración local (1), hemos considerado necesario dar a conocer el tratamiento contable que las Entidades locales pueden dar a dichas operaciones de arrendamiento con el fin de facilitar un adecuado registro de las mismas. A continuación se expone dicho tratamiento contable:

#### ARRENDAMIENTO CON OPCIÓN DE COMPRA.

En esencia, el tratamiento contable del arrendamiento con opción de compra consiste en ir registrando las cuotas de arrendamiento como gasto económico y presupuestario del correspondiente ejercicio (como si de un arrendamiento puro se tratara) y registrar, en caso de que se ejercite la opción de compra, la adquisición onerosa del bien de que se trate por el importe de dicha opción.

La operatoria contable a seguir para el registro de los gastos realizados mediante arrendamiento con opción de compra es, por tanto, la aplicable con carácter general a cualquier gasto, no reconociendo el elemento arrendado como propio en tanto no se

adquiera por ejercicio de la opción de compra. Dicho esto, se considera conveniente hacer las siguientes precisiones:

- Que se trata de un gasto de carácter plurianual, debiendo aplicarse el tratamiento previsto en las Instrucciones de Contabilidad local para la contabilización de esta categoría de gastos.
- Que las cuotas periódicas tienen la naturaleza de gasto económico y presupuestario, de modo que el reconocimiento de las obligaciones derivadas de las mismas dará lugar, por el importe de éstas, a la siguiente anotación en el Diario General de Operaciones:

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

(640X) Arrendamientos.... o (640) *Trabajos, suministros y servicios exteriores*

a

(400) Acreedores por obligaciones reconocidas. Pto. Cte.

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

(2)

- Que si se ejercita la opción de compra se contabilizará la adquisición onerosa del bien arrendado por el importe de la opción, mediante la siguiente anotación en el Diario General de Operaciones, procediendo a partir de aquí a su amortización si se trata de un elemento depreciable:

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

(20X) Cuenta representativa del bien adquirido

a

(400) Acreedores por obligaciones reconocidas. Pto. Cte.

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

## ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Régimen jurídico

- Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito: disposición adicional séptima.
- Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades: artículo 128 y disposición transitoria octava.
- Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas, según la redacción dada por la Ley 53/1999, de 28 de diciembre.

### Tratamiento contable

El tratamiento contable de los contratos de arrendamiento financiero es idéntico al previsto para los contratos de arrendamiento con opción de compra, incluido el asociado a su carácter plurianual, salvo por lo que respecta al registro de la adquisición del bien por ejercicio de la opción de compra, dada la diferente función económica de las dos figuras contractuales.

En consecuencia, el gasto derivado de las cuotas periódicas (comprensivas de la carga financiera y el importe correspondiente a la recuperación del coste del bien) se registrará como gasto económico de cada ejercicio por el importe de las que correspondan al mismo.

A diferencia de lo expuesto en relación con el contrato de arrendamiento con opción de compra, el ejercicio de la opción en el contrato de arrendamiento financiero supondrá la incorporación del inmovilizado como si se tratara de un bien propio desde el comienzo del arrendamiento. Ello obligará a corregir las consecuencias de haber registrado como un gasto económico de arrendamiento durante el periodo de duración devenido en inversión, practicando los ajustes necesarios para registrar el cambio de criterio que se pone de manifiesto con el ejercicio de la opción.

La adquisición del elemento por el ejercicio de la opción de compra supondrá:

- Dar de alta el Inmovilizado material por el valor al contado según contrato.
- Dar de alta la amortización que, en su caso, hubiera acumulado el bien hasta el 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al vencimiento del contrato, si desde el inicio de éste se hubiera tratado como Inmovilizado de la entidad.
- Imputar al presupuesto de gastos el importe de la opción de compra.
- Imputar al resultado del ejercicio la diferencia entre el valor al contado del bien, deducida la opción de compra, y la amortización acumulada del mismo: eliminando el gasto de arrendamiento del ejercicio, aflorando el gasto financiero imputable al mismo de acuerdo con el criterio financiero establecido e imputando la diferencia como resultado extraordinario del ejercicio.

El asiento a practicar en el Diario General de Operaciones sería el siguiente:

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

(20X) Cuenta representativa del bien adquirido  
(629) Otros gastos financieros o (620) *Gastos financ.*

A

(290) Amortización acumulada del Inmovilizado Material  
(400) Acreedores por obligaciones reconocidas. Pto. Cte.  
(640X) Arrendamientos.... o (640) *Trabajos, suministros  
y servicios exteriores*  
(822) Otros resultados extraordinarios o (820) *Resultados  
extraordinarios*

----- x -----

**(3)**

El importe de los gastos financieros a imputar al ejercicio será el que se deduzca para el mismo del cuadro de imputación de los gastos financieros de la operación, es decir, de la diferencia entre la suma de las cuotas periódicas y el importe de la opción de compra y el valor al contado del bien. Este cuadro mostrará, para cada uno de los ejercicios de duración del contrato, los gastos financieros que se habrían imputado al resultado económico-patrimonial de acuerdo con el criterio financiero establecido **(4)**, en el caso de que el elemento arrendado se hubiera considerado como inmovilizado propio desde el inicio del contrato. La cuantificación de los gastos financieros imputables al año en que se ejercite la opción de compra requerirá, por tanto, la fijación por la Entidad local de un criterio financiero que le permita reconstruir el cuadro de imputación de los gastos financieros derivados del contrato.

Considerando que el ejercicio de la opción de compra pone de manifiesto un cambio de criterio consistente en tratar como inversión algo que se venía tratando como gasto, habrá que informar de dicho cambio en el Anexo al Balance.

Por último, hay que recordar que el tratamiento contable del gravamen indirecto que recaiga sobre las operaciones de arrendamiento con opción de compra y de arrendamiento financiero, será el previsto en las reglas 308 y 309 de la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local y en las reglas 187 y 188 de la Instrucción de Contabilidad del tratamiento especial simplificado para Entidades locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes.

## NOTAS

- (1)** Recuérdese que el arrendamiento financiero y el arrendamiento con opción de compra podrán utilizarse, en los términos previstos en la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, por las Entidades locales desde el 29 de marzo de 2000.
- (2)** La cuenta en cursiva corresponde al Plan de Cuentas Simplificado.
- (3)** Las cuentas en cursiva corresponden al Plan de Cuentas Simplificado
- (4)** Un criterio financiero generalmente admitido es el consistente en distribuir los gastos en proporción a los capitales vivos.

- REFERENCIAS** 1ª LEY 13/1995, de 18 -5-1995 (Contratos de las Administraciones Públicas) art. 14.
- 2ª LEY 53/1999, de 28 -12-1999.
- 3ª LEY 26/1988, de 29 -7-1988, disp. adic. 7ª.
- 4ª LEY 43/1995, de 27 -12-1995 (Impuesto de Sociedades) art. 128 y disp. transit. 8ª.