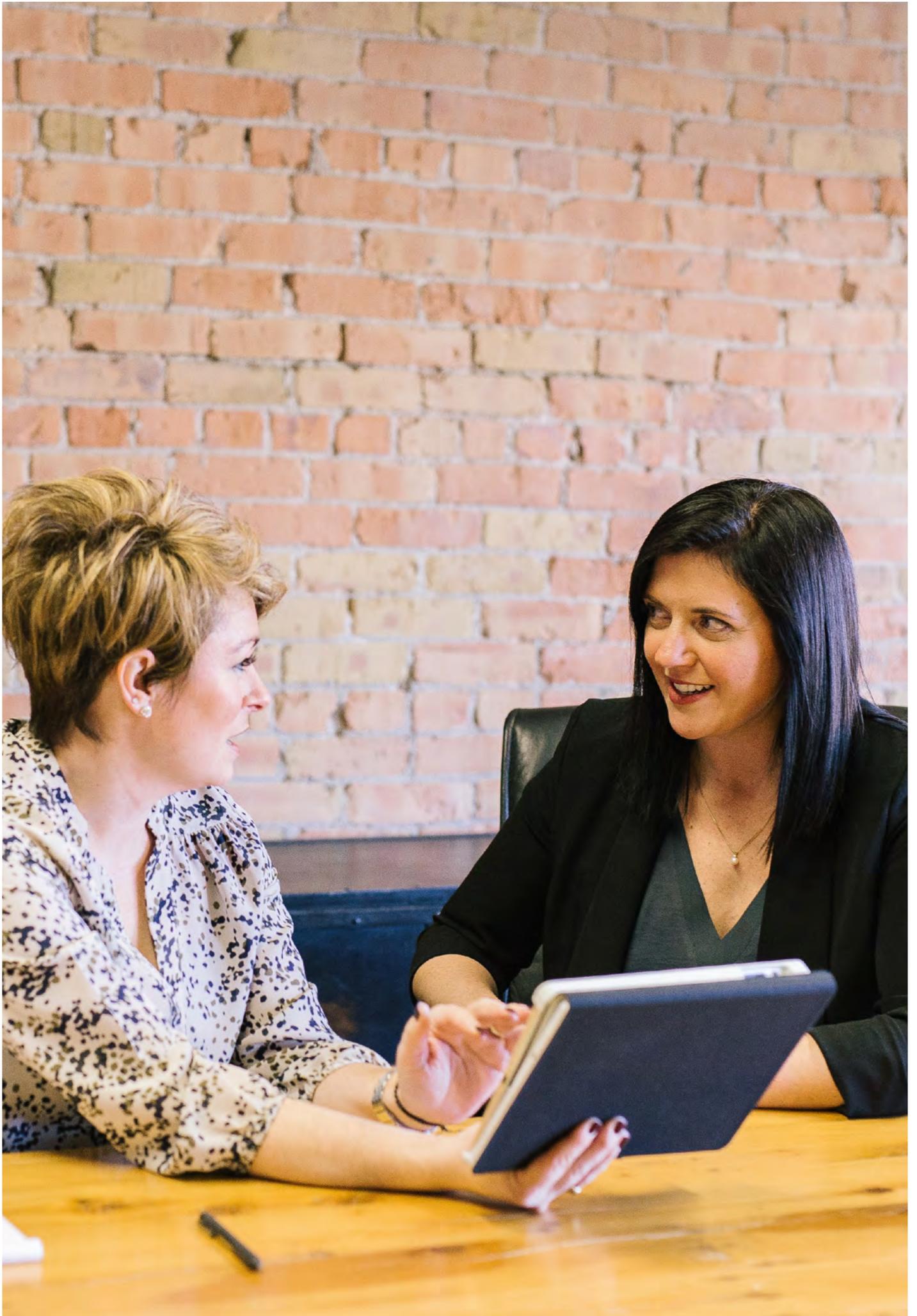


Tratamiento contable de las renegociaciones de contratos de alquiler relacionadas con el COVID-19





Actualidad

La pandemia mundial del COVID-19 y las medidas gubernamentales adoptadas para paliar sus efectos continúan comportando impactos significativos en la actividad de muchas empresas. Entre los innumerables efectos y consecuencias del COVID-19, el cierre indefinido de algunas empresas y la disminución en los niveles de demanda han ocasionado dificultades financieras en las compañías para afrontar sus pagos de rentas de alquiler, generando que el arrendador otorgue algún tipo de incentivo, ventaja o facilidad de pago al arrendatario, recibiendo el arrendador en algunos casos una compensación de entidades públicas para motivar dicha concesión. En el ámbito financiero, los administradores de las compañías se enfrentan a importantes retos para abordar el registro contable de estos incentivos, que pueden venir acompañados de diversas casuísticas que requieran de la aplicación de un elevado grado de juicio.

En el ámbito internacional, el **24 de abril de 2020**, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante IASB, por sus siglas en inglés) publicó un borrador de enmienda “Concesiones de alquiler relacionadas con COVID-19 - Propuesta de enmienda a la NIIF 16”, cuya propuesta fue aprobada por el IASB y por el EFRAG para su uso en la Unión Europea, y cuya aplicación en los períodos de presentación de informes se generó sobre los ejercicios que comenzaron **a partir del 1 de junio de 2020**, permitiendo su aplicación anticipada.

La enmienda introdujo una simplificación práctica para los arrendatarios en la evaluación de si las modificaciones en concesiones específicas de alquiler derivadas del COVID-19 se consideran como modificaciones de arrendamiento, destacando que este tipo de incentivos suelen darse en forma de periodos de carencia o reducciones de alquiler en un periodo acordado (posiblemente seguidas de un aumento de los alquileres en períodos futuros). Tras la aplicación de esta simplificación práctica, los administradores no requirieron llevar a cabo una evaluación para decidir si dichas concesiones recibidas se trataban como una modificación de arrendamiento, y se trataron, por consiguiente, **como si no fueran modificaciones del contrato de arrendamiento, en el caso del cumplimiento de una serie de requisitos indicados en la enmienda**. No se propusieron cambios para los arrendadores.

Sobre lo anterior, el 31 de marzo de 2021, el IASB ha emitido la enmienda “Covid-19-Related Rent Concessions beyond 30 June 2021 Amendment to IFRS 16” ampliando el alcance de las concesiones de arrendamiento en las que la reducción de rentas afecte a aquellos pagos que inicialmente deban realizarse **antes del 30 de junio de 2022**. La modificación es efectiva para los periodos de información anual que comiencen **a partir del 1 de abril de 2021**.

En cuanto al ámbito nacional, a través del Real Decreto-ley 15/2020 publicado en el Boletín Oficial del Estado de fecha 22 de abril “de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo”; entre otras publicaciones posteriores, el Gobierno reguló un procedimiento para que las partes pudieran llegar a un acuerdo para la modulación del pago de las rentas de los alquileres de locales. Estas medidas se centraron en moratorias o reducciones de precios para arrendamientos con uso distinto al de vivienda con grandes tenedores. Si bien el ICAC no se había manifestado expresamente hasta el momento sobre el tratamiento contable a otorgar a las reducciones de rentas en contratos de alquiler directamente relacionadas a la COVID-19, **el pasado 19 de febrero de 2021**, emitió una consulta cuya interpretación consistió en considerar que la reducción unilateral de cuotas no tendría amparo en la cláusula «rebus sic stantibus» y, en todo caso, requeriría del acuerdo expreso del arrendador. No obstante, ha manifestado que ante la situación excepcional generada por la pandemia, cuando el arrendatario y el arrendador hayan llegado a un acuerdo para reducir las rentas, cabría optar por otorgar a la operación el tratamiento previsto para las **rentas contingentes**.

En este folleto queremos abordar y actualizar el tratamiento contable adecuado a otorgar, tanto en el ámbito internacional (NIIF 16) como en la normativa nacional (PGC) a los acuerdos para la modulación de pago de las rentas por alquileres que habitualmente se están presentando como consecuencia de la situación de crisis actual por la pandemia del COVID-19.

1. Norma Internacional de Información Financiera - NIIF 16

La NIIF 16 contiene requisitos específicos para contabilizar los cambios en los pagos de arrendamientos y las concesiones de alquiler. La NIIF 16 define una modificación del arrendamiento como un cambio en el alcance de un arrendamiento, o en la contraprestación de un arrendamiento, que no formaba parte de los términos y condiciones originales del mismo. Si un cambio en los pagos de arrendamiento deriva de una modificación del arrendamiento, entonces, a menos que el cambio cumpla criterios particulares para ser contabilizado como un arrendamiento separado, el arrendatario deberá volver a medir el pasivo del arrendamiento descontando los pagos de arrendamiento revisados utilizando una tasa de descuento también revisada, registrando también el efecto en el activo por derecho de uso. Los arrendatarios deben evaluar si las concesiones de alquiler son modificaciones del contrato de arrendamiento y, en caso afirmativo, se debe aplicar una contabilidad específica. Sin embargo, la aplicación de estos requisitos a un número potencialmente significativo de arrendamientos podría ser difícil, en particular desde una perspectiva práctica. Las entidades ya tenían importantes presiones como resultado de la situación actual derivada de la pandemia del COVID-19 y lo que se establece en la NIIF 16 aumenta la carga administrativa para muchas sociedades.

La simplificación práctica inicial emitida en mayo de 2020 permitía a los arrendatarios optar por no llevar a cabo una evaluación para decidir si una concesión de alquiler recibida y relacionada con la crisis del COVID-19 se trataba de una modificación del contrato de arrendamiento. El arrendatario tenía la posibilidad de contabilizar entonces la concesión de alquiler como si el cambio no fuera una modificación del contrato de arrendamiento.

La enmienda a la NIIF 16 inicial sólo era aplicable a las concesiones de alquiler otorgadas como resultado directo de la pandemia de COVID-19 y en calidad de arrendatario. Además, se debía aplicar de forma consistente a contratos con características y circunstancias similares. El IASB no dictó ningún recurso para los arrendadores. Adicionalmente, para aplicarse el expediente, se debían cumplir las condiciones siguientes:

a) La concesión debía suponer una modificación en los pagos que, en general, resultaba que la contraprestación por el contrato de arrendamiento fuera sustancialmente equivalente o inferior a la contraprestación original del arrendamiento inmediatamente antes de que se otorgara la concesión (excepto en la medida en que el incremento refleje únicamente el valor temporal del dinero).

b) La concesión de la renta afectaba a pagos que originalmente debían hacerse **el 30 de junio de 2021 o antes de esa fecha**, pero el IASB era consciente de que los aumentos posteriores del alquiler de las rentas aplazadas podían ir más allá del 30 de junio de 2021.

c) No habían otros cambios sustantivos en las demás condiciones del contrato de arrendamiento. Sobre este particular, el legislador destacó que periodos de carencia o reducciones de alquiler en un periodo acordado (posiblemente seguidas de un aumento de los alquileres en periodos futuros) no constituirían un cambio sustantivo de otros términos y condiciones del arrendamiento.

La enmienda se aplicó sobre los periodos de presentación de informes que iniciaron **a partir del 1 de junio de 2020**. Se permitió su aplicación anticipada, incluso para los estados financieros cuya emisión aún no había sido autorizada al 28 de mayo de 2020 (la fecha de emisión de la enmienda inicial).

El pasado 31 de marzo 2021, el IASB emitió la enmienda *-Covid-19-Related Rent Concessions beyond 30 June 2021-* cuya aplicación por parte de los arrendatarios será sobre los ejercicios que comiencen **a partir del 1 de abril de 2021**, permitiendo también su aplicación anticipada incluso en los estados financieros aún no autorizados para su publicación. En esta nueva enmienda se ha ampliado el alcance de las concesiones de arrendamiento en las que la reducción de rentas afecte a aquellos pagos que inicialmente se deban realizar **antes del 30 de junio de 2022**. En este sentido, el IASB indica que los arrendatarios que hayan aplicado la solución práctica inicial deberán aplicar también el alcance ampliado de la simplificación práctica propuesta en esta segunda enmienda. No obstante, la propuesta no afectará a los arrendatarios que ya hayan establecido la política contable de no aplicar la simplificación práctica a las concesiones de alquiler.



Desgloses

Al igual que en la enmienda inicial, se mantienen los requisitos de desglose en la memoria sobre las entidades que apliquen esta simplificación práctica. En resumen, se requiere revelar:

- Que se ha aplicado la simplificación práctica a todas sus concesiones de alquiler, o si sólo a algunas de ellas y una descripción de la naturaleza de los contratos a los que ha aplicado.
- Las ganancias o pérdidas registradas en el período que reflejan los cambios en los pagos de arrendamiento derivados de las concesiones de alquiler (como resultado de la aplicación de la simplificación práctica).

¿Qué quiere decir que la concesión de alquiler se registre como si el cambio no fuera una modificación del contrato de arrendamiento?

Si un arrendatario opta por no evaluar si una concesión de alquiler relacionada con la crisis del COVID-19 recibida es una modificación del contrato de arrendamiento, tratará cualquier cambio como un pago de arrendamiento variable aplicando el párrafo 38 de la NIIF 16. Esto quiere decir, que si se produce una reducción de pagos, se ajustará el pasivo por arrendamiento de forma prospectiva, aflorando un beneficio en la cuenta de pérdidas y ganancias del periodo en que se produce el cambio. El derecho de uso registrado no se verá modificado. Para ello, es necesario que se produzca la extinción de una parte del pasivo, al haber una reducción en el importe a pagar al arrendador en la fecha en que se produzca el ajuste.

Por otra parte, cuando se produce una reducción en los pagos por arrendamiento en un periodo pero con incremento proporcional de los pagos en otros futuros, dado que no se generan cambios en la contraprestación del arrendamiento ni una extinción del pasivo, sino un cambio en el momento de pago de las cuotas, el arrendatario continuaría reduciendo el pasivo a medida en que efectúa los pagos al arrendador, sin que esto suponga un impacto en resultados. Sin embargo, cuando el incremento posterior de los pagos no sea proporcional a la reducción de las primera cuotas, en estos casos, si comportará un impacto en resultados por la reducción del arrendamiento.

NOTA: un periodo de carencia, seguido de una extensión del plazo de arrendamiento con rentas equivalentes, también podría estar incluido en el alcance, en la medida en que incorporen el efecto del valor temporal del dinero y siempre que se cumplan las condiciones establecidas en la enmienda.



2. Plan General de Contabilidad - PGC

En España, a través del Real Decreto-ley 15/2020 publicado en el Boletín Oficial del Estado de fecha 22 de abril “de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo”; entre otras publicaciones posteriores, el Gobierno reguló un procedimiento para que las partes pudieran llegar a un acuerdo para la modulación del pago de las rentas de los alquileres de locales. Estas medidas se centraron en moratorias o reducciones de precios para arrendamientos con uso distinto al de vivienda con grandes tenedores. El objetivo del Real Decreto-ley fue aprobar una regulación específica en línea con la cláusula «*rebus sic stantibus*», de carácter jurisprudencial, que permita la modulación o modificación de las obligaciones contractuales si concurrían los requisitos exigidos: imprevisibilidad e inevitabilidad del riesgo derivado, excesiva onerosidad de la prestación debida y buena fe contractual.

El ICAC, a través de varias consultas se ha manifestado indicando que, características presentes en un contrato de arrendamiento operativo tales como un periodo de carencia o rentas crecientes (escalonadas), constituyen en determinadas ocasiones un incentivo para que el arrendatario acepte el contrato, y el adecuado tratamiento contable, en general, consistirá en un sistema de reparto lineal, esto es, contabilizar el gasto (ingreso) por arrendamiento a medida que se reciban (transfieran) los beneficios económicos del activo arrendado, al margen de cuando se produzca la corriente financiera.

En la consulta 3 del BOICAC 87 se plantea como debe tratarse contablemente un contrato de arrendamiento operativo con un periodo de carencia. El ICAC concluye que el periodo de carencia debe entenderse como un incentivo que la empresa contabilizará como un menor gasto a lo largo del periodo de arrendamiento, para lo cual se utilizará, con carácter general, un sistema de reparto lineal, independientemente del método de pago o cobro de las cuotas y los incentivos.

Por su parte en la consulta 11 del BOICAC 96 se plantea el tratamiento contable a otorgar a un arrendamiento operativo del local de un negocio por el que se pagan unas rentas crecientes (rentas escalonadas). El ICAC infiere nuevamente que las rentas crecientes constituyen un incentivo, y que, salvo mejor evidencia, la sociedad deberá distribuir de forma lineal el importe total de las rentas devengadas durante el plazo del contrato de arrendamiento.

No obstante lo anterior, el ICAC no se había manifestado expresamente sobre el tratamiento contable a otorgar a las concesiones de alquiler recibidas por los arrendatarios por efectos directos de la pandemia del COVID-19, y es, en fecha 19 de marzo de 2021, donde a través de una consulta “Sobre el tratamiento contable de las reducciones de rentas acordadas en un contrato de arrendamiento operativo de local de negocio por causa de las medidas extraordinarias adoptadas por el Gobierno para hacer frente a los efectos de la crisis sanitaria del COVID-19”, cuando se ha posicionado en esta cuestión. La interpretación del legislador ha sido considerar que la reducción unilateral de cuotas no tendría amparo en la cláusula «*rebus sic stantibus*» y, en todo caso, requeriría del acuerdo expreso del arrendador y el arrendatario. Sin embargo, ante la situación excepcional generada por la pandemia del COVID-19, ha previsto que cuando el arrendatario y el arrendador hayan llegado a un acuerdo para reducir las rentas, cabría optar (de forma opcional) por otorgar a la operación el tratamiento previsto para las **rentas contingentes**. En concreto, el legislador permite registrar los beneficios de dichas concesiones (en el caso de los arrendatarios), como un menor gasto durante los meses en los que se apliquen dichas concesiones. Los arrendadores, -a diferencia del criterio adoptado por el IASB en la enmienda la NIIF 16- también podrían optar por aplicar este tratamiento. Así mismo, a diferencia de la normativa internacional, el ICAC no impone un horizonte temporal de las concesiones de rentas otorgadas/ recibidas para la aplicación de la política contable desarrollada en la consulta.

3. ¿Qué nos espera?

Más allá de los impactos indicados en el presente documento, las medidas dictadas por el gobierno y los entes gubernamentales sobre esta crisis de pandemia actual se mantiene en constantes cambios. En España, si miramos atrás, podemos afirmar que la situación ha evolucionado negativamente y de forma importante desde el inicio del estado de alarma y continua en constante movimiento y evolución, por lo que la evaluación de muchas cuestiones requerirá una constante actualización. La incertidumbre y su efecto en las estimaciones va a ser una constante en los próximos meses. Por ello, es muy importante que los juicios de la dirección empleados en la formulación de las cuentas anuales o estados financieros se actualicen y estén basados en toda la información disponible hasta la fecha de su formulación.



Contacto



Gemma Soligó Illamola

Socia Directora de Práctica Profesional

Gemma.Soligo@es.gt.com

T +34 93 206 39 00



Alberto Orte

Senior Manager de Práctica Profesional

Alberto.Orte@es.gt.com

T +34 93 206 39 00



Dayana Di Sabatino

Supervisora de Práctica Profesional

Dayana.Disabatino@es.gt.com

T +34 93 206 39 00

www.grantthornton.es



© 2021 Grant Thornton S.L.P. Todos los derechos reservados.
"Grant Thornton" se refiere a la marca bajo la cual las firmas miembro de Grant Thornton prestan servicios de auditoría, impuestos y consultoría a sus clientes, y/o se refiere a una o más firmas miembro, según lo requiera el contexto. Grant Thornton Corporación S.L. es una firma miembro de Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL y las firmas miembro no forman una sociedad internacional. GTIL y cada firma miembro, es una entidad legal independiente. Los servicios son prestados por las firmas miembro. GTIL no presta servicios a clientes. GTIL y sus firmas miembro no se representan ni obligan entre sí y no son responsables de los actos u omisiones de las demás.