

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





# Actualidad

La pandemia mundial del Coronavirus COVID-19 y las medidas gubernamentales adoptadas para paliar sus efectos continúan comportando impactos significativos en la actividad de muchas empresas. Entre los innumerables impactos 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 pasado 24 de abril, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (En lo 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". En la propuesta se planteaba añadir 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 periodos futuros). Con la aplicación de esta simplificación práctica, no será necesario llevar a cabo una evaluación para decidir si dichas concesiones recibidas se tratan como una modificación de arrendamiento, tratándose por consiguiente **como si no fueran modificaciones del contrato de arrendamiento**. No se han propuesto cambios para los arrendadores. La propuesta fue aprobada por el IASB y por el EFRAG para su uso en la Unión Europea en fecha 28 de mayo de 2020 y 25 de junio de 2020 respectivamente, y será aplicable a los periodos de presentación de informes que comiencen a partir del 1o de junio de 2020, permitiendo su aplicación anticipada, incluso para los estados financieros cuya emisión aún no ha sido autorizada al 28 de mayo de 2020.

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"; el Gobierno ha regulado un procedimiento para que las partes puedan llegar a un acuerdo para la modulación del pago de las rentas de los alquileres de locales. Estas medidas se centran en moratorias o reducciones de precios para arrendamientos con uso distinto al de vivienda con grandes tenedores.

Si bien el ICAC no se ha manifestado expresamente sobre el tratamiento contable a otorgar a las modificaciones en los arrendamientos con motivo del COVID-19, con anterioridad y 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), situación que no es literal pero sí análoga a la casuística actual, constituyen en determinadas ocasiones un incentivo para que el arrendatario acepte el contrato, y el adecuado tratamiento contable, con carácter general, consistirá en un sistema de reparto lineal, independientemente del método de pago o cobro de las cuotas y los incentivos.

En este folleto queremos abordar 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 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 se 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 revisada, registrando el efecto contra 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 tienen importantes presiones sobre ellas como resultado de esta pandemia y lo que se establece en la NIIF 16 aumentaría la carga administrativa para muchas sociedades.

La simplificación práctica propuesta permite a los arrendatarios optar por no llevar a cabo una evaluación para decidir si una concesión de alquiler relacionada con COVID-19 recibida es una modificación del contrato de arrendamiento. El arrendatario contabilizaría entonces la concesión de alquiler **como si el cambio no fuera una modificación del contrato de arrendamiento.**

La simplificación práctica propuesta sólo es aplicable a las concesiones de alquiler otorgadas como resultado directo de la pandemia de COVID-19 y en calidad de arrendatario y se debe aplicar de forma consistente a contratos con características y circunstancias similares. El IASB no ha dictado ningún recurso para los arrendadores. Adicionalmente, para aplicarse el expediente, deberán cumplirse todas las condiciones siguientes:

- a) La concesión supone una modificación en los pagos que en general resulta que la contraprestación por el contrato de arrendamiento sea sustancialmente igual o inferior a la contraprestación original del arrendamiento inmediatamente antes de que se otorgara la concesión.
- b) La concesión de la renta afecta a pagos que originalmente debían hacerse el 30 de junio de 2021 o antes de esa fecha, pero los aumentos posteriores del alquiler de las cantidades aplazadas pueden ir más allá del 30 de junio de 2021.
- c) No hay otros cambios sustantivos en las demás condiciones del contrato de arrendamiento.

La enmienda es aplicable a los periodos de presentación de informes que comiencen a partir del 1 de junio de 2020. Se permitirá su aplicación anticipada, incluso para los estados financieros cuya emisión aún no ha sido autorizada al 28 de mayo de 2020 (la fecha de emisión de la enmienda).



## Desgloses

Si se aplica esta simplificación práctica, las enmiendas requieren que la entidad revele en la memoria:

- Que ha aplicado la simplificación práctica a todas sus concesiones de alquiler, o si sólo a algunas de ellas, una descripción de la naturaleza de los contratos a los que ha aplicado.
- Los importes de ganancias o pérdidas registrados 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 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 hacer 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, dado que no se generan cambios en la contraprestación del arrendamiento ni una extinción del pasivo, sino un cambio en el momento de pagos 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 sí comportará un impacto en resultados por la reducción del arrendamiento.



# 2. Plan General de Contabilidad PGC

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.

Por lo tanto, y en analogía a las interpretaciones existentes sobre el tratamiento de los incentivos de arrendamiento, los incentivos y concesiones otorgados que se deriven directamente de la situación adversa ocasionada por el COVID-19, con carácter general y salvo mejor evidencia, se tratarán como un cambio de estimación y en consecuencia de forma prospectiva, ajustando en la fecha de concesión y a través de un sistema de reparto lineal, las cuotas pendientes de pago a lo largo de los periodos restantes del contrato.



# 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 requiere una constante actualización hasta el último momento. 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 hayan actualizado hasta el último momento y están basados en toda la información disponible a esa fecha



## Contacto



**Gemma Soligó Illamola**

**Socia Práctica Profesional**

Gemma.Soligo@es.gt.com

T +34 93 206 39 00



**Dayana Di Sabatino**

**Senior Práctica Profesional**

Dayana.Disabatino@es.gt.com

T +34 93 206 39 00



[www.grantthornton.es](http://www.grantthornton.es)



[grantthornton.es](http://grantthornton.es)

© 2020 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.