

Caso práctico sobre el tratamiento contable de las carencias o condonaciones en el arrendamiento motivadas por la Covid-19.

09/02/2021

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

Los efectos de la pandemia están siendo devastadores en los negocios de algunos sectores, como la hostelería, restauración (restaurantes), turismo, etc. Muchos de estos negocios, si las cosas no cambian, no tendrán más remedio que ir al cierre definitivo, a no ser que las cosas cambien y las ayudas del Gobierno les llegue pronto y atenúen, en parte, las importantes pérdidas que están teniendo debido al cierre obligatorio motivado por la pandemia.

Entre estas ayudas se encuentra las modificaciones en los contratos de alquiler de aquellos negocios donde el arrendador sea un gran tenedor. En este sentido, tanto Real Decreto-ley 15/2020 como en el Real Decreto-ley 35/2020 de 22 de diciembre entre otros, establecen que debido a la pandemia cuando el arrendador sea un gran tenedor, la persona física o jurídica (pyme) arrendataria que tengan una actividad económica (uso del inmueble distinto de vivienda habitual) podrá solicitar al arrendador una moratoria que deberá ser aceptada por el arrendador siempre que no se hubiera alcanzado ya un acuerdo entre ambas partes de moratoria o reducción de la renta. Todo ello basado en la jurisprudencia establecida por una sentencia del Tribunal Supremo conocida con el nombre de Clausula “rebus sic stantibus”.

El acuerdo entre arrendador y arrendatario se tiene que plasmar en un documento (adenda) que se adjuntará al contrato de alquiler, de tal modo que tiene que existir un escrito que justifique el cambio.

Estos acuerdos pueden consistir en:

1. Una reducción del 50 por ciento de la renta arrendaticia que se aplicará de manera automática (sino se llega a un acuerdo distinto) y afectará al periodo de tiempo que dure el estado de alarma¹ y sus prórrogas y a las mensualidades siguientes, prorrogables una a una, sin que puedan superarse en ningún caso los cuatro meses.
2. Aplazamiento de la renta, sin penalización ni devengo de intereses, a partir de la siguiente mensualidad de renta arrendaticia, mediante el fraccionamiento de las cuotas en un plazo de dos años, que se contarán a partir del momento en el que se supere la situación, o a partir de la finalización del plazo de los cuatro meses antes citado

¹ Recuérdese que en los momentos de redactar estas líneas el estado de alarma se ha prorrogado hasta el 9 de mayo de 2021.

Real Decreto 956/2020, de 3 de noviembre, por el que se prorroga el estado de alarma declarado por el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declara el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2

anteriormente, y siempre dentro del plazo de vigencia del contrato de arrendamiento o cualquiera de sus prórrogas.

3. Acuerdo entre arrendador y arrendatario consistente en un periodo de carencia o una condonación de la renta durante un periodo de tiempo debido al estado de alarma.

Veamos cual sería el tratamiento contable y fiscal de estos beneficios para el arrendatario, siempre y cuando se formalice mediante una adenda o modificación del contrato.

1. Reducción en el precio del alquiler. Contablemente se devenga y tendrá efecto a partir del momento del acuerdo, por lo tanto, el gasto por el alquiler se registrará por el arrendatario por el importe inferior acordado desde este momento. Fiscalmente tiene el mismo tratamiento. Esto no genera ningún tipo de problema contable ni fiscal, siempre y cuando tengamos documentado el acuerdo.
2. Moratoria o aplazamiento de la renta. Contablemente, se devengará la renta establecida, aunque no sea exigible (aplicación del devengo), por lo cual la empresa arrendataria registrará el gasto con abono a una cuenta acreedora por la deuda contraída que se cancelará cuando sea exigible y se abone la renta por el deudor. Desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades se seguirá el mismo criterio que el contable, pero a efectos del IVA, éste se devengaría cuando la renta sea exigible. Tampoco creemos que este tratamiento tenga una especial problemática contable ni fiscal.
3. Que exista unos meses de carencia o condonación de la renta. Este es el caso en el cual creemos que puede existir cierta problemática desde el punto de vista contable.

Centrándonos en este último caso, y siempre que exista un acuerdo documentado entre arrendador y arrendatario en el que se establezca un periodo de carencia o una condonación de la renta durante un periodo de tiempo debido al estado de alarma, nos podemos preguntar ¿qué tratamiento tiene la renta condonada y no pagada en unos meses?

Que yo sepa el ICAC no se ha pronunciado de forma específica en el caso concreto que estamos tratando, condonación de la renta motivada por la pandemia. Pero las únicas referencias que tenemos es consulta número del BOICAC N ° 87/2011 así como en la consulta N ° 11 del BOICAC N ° 96/2013 sobre rentas escalonadas.

En la primera de las consultas anteriores, se analiza el criterio que debe seguirse para reconocer el gasto relacionado con un contrato de arrendamiento operativo que incorpora un periodo de carencia. Pero en este caso, el motivo de la carencia se debía a que a la firma del contrato la empresa arrendataria todavía no podía realizar la actividad por lo que se acordó un periodo de carencia de dos meses.

El ICAC en esta consulta, en primer lugar recuerda los contenidos de la norma de registro y valoración 8ª. *“Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar” del PGC, en concreto el apartado 2 en la que se regula el arrendamiento operativo, en los siguientes términos: “Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un período de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero. 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.”*

Por otra parte, en el apartado 3º. “Principios contables” del Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC se define el principio de devengo como sigue:

“2. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.”

El ICAC, teniendo en cuenta todos estos criterios, concluye que el plazo de arrendamiento comienza en la fecha en que la empresa controle el derecho de uso que, con carácter general, debería coincidir con la puesta a disposición del activo arrendado, pudiendo ser esta fecha anterior a la del inicio de la actividad, como es el caso que nos ocupa, debido a que el arrendatario necesita realizar obras de reforma en los locales arrendados.

En este sentido, el ICAC entiende que el periodo inicial de carencia de dos meses incluido en los contratos debe entenderse como un incentivo al arrendamiento 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, sin perjuicio de que tal y como se ha indicado la cuota resultante de aplicar el incentivo, en todo caso, comience a devengarse cuando la empresa asuma el control del activo, circunstancia que se producirá, con carácter general, a la firma de los correspondientes contratos.

De tal modo que, el coste anual del arrendamiento —incluida la moratoria o rebaja de la renta— debe ser distribuido entre los meses pendientes para finalizar el ejercicio económico, habiendo por lo tanto un devengo contable, de igual forma en estos meses, por la parte proporcional, aunque no se produzca el pago.

Pero la pregunta es, ¿habría que seguir el mismo criterio en el caso que nos afecta de carencia motivado por la covid-19?

En el caso de la consulta el ICAC entiende que, a pesar de no ejercer actividad en los meses iniciales, el arrendatario tiene el control sobre el activo, y en consecuencia se produce el devengo por este motivo. En el caso de que la causa sea la reducción o falta de actividad debido a la Covid-19 estamos, en nuestra opinión, en una circunstancia similar.

También el ICAC en el caso planteado entiende que el periodo de carencia debe entenderse como un incentivo al arrendamiento, que la empresa contabilizará como un menor gasto a lo largo del periodo de arrendamiento. Pues bien, en el caso que nos preocupa motivado por la pandemia, también puede entenderse que existe un incentivo a las empresas afectadas para poder hacer frente al cierre obligado que se está produciendo en muchos negocios, sobre todo en hostelería.

Por lo tanto, en nuestra opinión, también debería producirse un devengo de la renta, pero obviamente por un importe inferior a la renta normal y habitual, pero ¿cómo deberíamos calcular esta disminución de la renta?, ¿podría establecerse de forma lineal durante el resto de duración del contrato?, o quizá ¿se debería de estimar de otro modo?

En el caso del consumo por amortizaciones, la posición del PGC y de la Resolución del ICAC sobre inmovilizado material e inversiones inmobiliaria, entiende que “.....una la amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado temporalmente del uso, a menos que se encuentre totalmente amortizado, sin perjuicio de la necesidad de revisar su patrón de consumo siempre que el cambio sea significativo ajustándolo al importe estimado que realmente corresponda al deterioro sufrido”.

Si asimilamos el caso de las amortizaciones a los arrendamientos operativos, podemos llegar a la conclusión de que el periodo de carencia del alquiler no es motivo para cesar en el registro del gasto, pero obviamente, existe también un cambio en el patrón de consumo del alquiler, pero ¿cómo deberíamos medir este cambio en el patrón de consumo del alquiler?, pues en mi opinión, ante la ausencia de cualquier otro criterio alternativo, una opción pragmática podría ser repartir el coste total del arrendamiento durante el periodo restante del contrato de forma lineal, mientras no encontremos un criterio mejor.

A esta misma conclusión llegó el Consejo General de Economistas a través de sus Registros de Economistas Contables EC, REA y REAF², al indicar: *“Por todo lo citado anteriormente, en nuestra opinión, el criterio expuesto en las consultas del ICAC, comentadas anteriormente, es perfectamente aplicable en el caso de posibles negociaciones del arrendamiento derivadas del COVID-19. Esto es, de ser convenida una moratoria, rebaja en la renta, u otra condición especial de pago del arrendamiento, el nuevo coste anual del arrendamiento —incluida la moratoria o rebaja de la renta— debe ser distribuido entre los meses pendientes para finalizar el contrato de arrendamiento, habiendo por lo tanto un devengo contable, de igual forma en estos meses, por la parte proporcional aunque no se produzca el pago”*.

En la memoria se dará información de esta circunstancia en el apartado 18 de la memoria normal o en el apartado 10 de la memoria abreviada o de Pymes.

Veamos un caso práctico:

Supongamos un restaurante, cuyo local es arrendado. En el contrato de arrendamiento se establece un pago de la renta de 5.000 euros al mes (más IVA 21%). El contrato de alquiler finaliza el 31 de diciembre de 2021. Durante el ejercicio 2020 se ha estado pagando el alquiler durante los meses de enero, febrero y marzo normalmente. Pero debido al estado de alarma, el restaurante ha estado cerrado a partir del mes de marzo durante cinco meses, por lo que ha llegado al acuerdo con el arrendador firmado en un documento (adenda al contrato de arrendamiento), por el cual se produce un periodo de carencia del alquiler durante esos cinco meses, volviendo a establecerse en 5.000 euros a partir de ese momento.

Se pide registrar lo que proceda a partir del mes de abril de 2020.

SOLUCIÓN:

En el mes de abril el periodo restante de duración del contrato de alquileres de 21 meses (9 de 2020 y 12 en 2021). Mientras que el pago total de la renta teniendo en cuenta los cinco meses de condonación se abonará la renta durante 16 meses.

Por lo tanto, el importe total a pagar durante el periodo de contrato pendiente será: 16 x 5.000 meses = 80.000 euros.

El devengo mensual desde el mes de abril de 2020 hasta el de diciembre de 2021, será: 80.000/21 = 3.809,52 euros al mes.

De tal modo que el registro contable por el devengo del gasto, desde el mes de abril 2020 hasta el mes de diciembre de 2021, sería el siguiente:

3.809,52	(621) Arrendamientos y cánones	(410) Acreedores por prestación de servicios	3.809,52
----------	--------------------------------	--	----------

² Documento [“Cuestiones Contables-Fiscales y de auditoría controvertidas derivadas del Covid-19”](#).

Por el pago al vencimiento de la deuda, a partir del mes septiembre de 2020 a diciembre de 2021:

5.000	(410) Acreedores por prestación de servicios	(572) Bancos c/C	6.050
1.050	(472) H. P. IVA soportado		

Nota: Obsérvese que el IVA se devenga al vencimiento de la deuda.

Se puede comprobar que, durante todo el periodo restante del arrendamiento, el devengo registrado ascenderá a 80.000 euros (3.809,52 x 21 meses), que coincidirá con los pagos efectuados a los vencimientos (5.000 x 16)

Espero que haya podido ser de utilidad.

Un saludo cordial para los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.