

## Norma Internacional de Información Financiera 16

### Arrendamientos

#### Objetivo

---

- 1 Esta Norma establece los principios para el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de los *arrendamientos*. El objetivo es asegurar que los *arrendatarios* y *arrendadores* proporcionen información relevante de forma que represente fielmente esas transacciones. Esta información proporciona una base a los usuarios de los estados financieros para evaluar el efecto que los arrendamientos tienen sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad.
- 2 Cuando aplique esta Norma, una entidad considerará los términos y condiciones de los *contratos* y todos los hechos y circunstancias relevantes. Una entidad aplicará esta Norma de forma congruente a los contratos con características similares y circunstancias parecidas.

#### Alcance

---

[Referencia: párrafos FC67 a FC81, Fundamentos de las Conclusiones]

- 3 Una entidad aplicará esta Norma a todos los arrendamientos incluyendo los arrendamientos de *activos de derechos de uso* en un *subarrendamiento*, excepto en:
  - (a) acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares; [Referencia: NIIF 6]
  - (b) activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 *Agricultura* mantenidos por un arrendatario; [Referencia: párrafos 1 y 5 (definiciones de activo biológico y planta productora), NIC 41]
  - (c) acuerdos de concesión de servicios dentro del alcance de la CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*; [Referencia: párrafo FC69, Fundamentos de las Conclusiones y párrafos 4 a 9, CINIIF 12]
  - (d) licencias de propiedad intelectual concedidas por un arrendador dentro del alcance de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*; [Referencia: párrafo B52 Apéndice B, NIIF 15]y
  - (e) derechos mantenidos por un arrendatario bajo acuerdos de licencia que estén dentro del alcance de la NIC 38 *Activos Intangibles* para elementos como películas de cine, videos, juegos, manuscritos, patentes y derechos de autor. [Referencia: párrafo FC70, Fundamentos de las Conclusiones y párrafo 6 de la NIC 38]

[Referencia:

párrafos FC138 a FC140, FC78 y FC79 Fundamentos de las Conclusiones, (arrendamiento o compra o venta en esencia), FC84 a FC86 (materialidad o importancia relativa), FC80 (arrendamientos de propiedades de inversión) y FC72 a FC77 (otras cuestiones de alcance)

párrafo 7 de la NIC 40 (propiedades ocupadas por el propietario mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso en el alcance de la NIIF 16)]

- 4 Un arrendatario puede, pero no se le exige, aplicar esta Norma a arrendamientos de activos intangibles [Referencia: párrafo 8 (definición de activo intangible), NIC 38] distintos de los descritos en el párrafo 3(e).

[Referencia: párrafo FC71 Fundamentos de las Conclusiones]

## Exenciones al reconocimiento (párrafos B3 a B8)

---

- 5 Un arrendatario puede optar [**Referencia: párrafo 8**] por no aplicar los requerimientos de los párrafos 22 a 49 a:
- (a) *arrendamientos a corto plazo* [**Referencia: párrafos FC87 a FC97, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 5, Ejemplos Ilustrativos**] y
  - (b) arrendamientos en los que el *activo subyacente* es de bajo valor (como se describe en los párrafos B3 a B8). [**Referencia: párrafos FC98 a FC104, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 11, Ejemplos Ilustrativos**]
- 6 Si un arrendatario opta por no aplicar los requerimientos de los párrafos 22 a 49 a los arrendamientos a corto plazo o a arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor, el arrendatario reconocerá los *pagos por arrendamiento* asociados con los arrendamientos como un gasto de forma lineal a lo largo del *plazo del arrendamiento* o según otra base sistemática. El arrendatario aplicará otra base sistemática si aquella es más representativa del patrón de beneficios del arrendatario.
- 7 Si un arrendatario contabiliza los arrendamientos a corto plazo aplicando el párrafo 6, considerará el arrendamiento como un arrendamiento nuevo a efectos de esta Norma si:
- (a) hay una *modificación del arrendamiento*; o
  - (b) se ha producido un cambio en el plazo del arrendamiento (por ejemplo, el arrendatario ejerce una opción no incluida anteriormente en su determinación del plazo del arrendamiento).
- 8 La elección para los arrendamientos a corto plazo se realizará por clase de activo subyacente con el que se relaciona el derecho de uso. La elección de los arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor puede hacerse arrendamiento por arrendamiento. [**Referencia: párrafo FC103, Fundamentos de las Conclusiones**]

## Identificación de un arrendamiento (párrafos B9 a B33)

---

- 9 **Al inicio de un contrato, una entidad evaluará si el contrato es, o contiene, un arrendamiento. [Referencia: párrafo B12] Un contrato es, o contiene, un arrendamiento si transmite el derecho a controlar el uso de [Referencia: párrafos B9, B10 y B21–B30] un activo identificado [Referencia: párrafos B13 a B20] por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación. Los párrafos B9 a B31 establecen guías sobre la evaluación de si un contrato es, o contiene, un arrendamiento.**
- [Referencia:  
párrafos B11 y B31  
párrafos FC105 a FC110 y FC125, Fundamentos de las Conclusiones (definición de un arrendamiento), FC138 a FC140 (arrendamiento o compra o venta en esencia), FC111 a FC116 (activo identificado) y FC117 a FC124 (derecho a controlar el uso de un activo identificado)  
ejemplos 1A, 3A, 4, 5, 6B, 7, 9A, 9C y 10B, Ejemplos Ilustrativos (contratos que contienen un arrendamiento)  
ejemplos 1B, 2, 3B, 6A, 8, 9B y 10A, Ejemplos Ilustrativos (contratos que no contienen un arrendamiento)]
- 10 Un periodo de tiempo puede describirse en términos de la cantidad de uso de un activo identificado (por ejemplo, el número de unidades de producción que un elemento de equipo se usará para fabricar).
- [Referencia: párrafo B10]
- 11 Una entidad evaluará nuevamente si un contrato es, o contiene, un arrendamiento solo si cambian los términos y condiciones del contrato.

## Separación de componentes de un contrato

- 12 Para un contrato que es, o contiene, un arrendamiento, una entidad contabilizará cada componente del arrendamiento dentro del contrato como un arrendamiento de forma separada de los componentes del contrato que no constituyen un arrendamiento, a menos que aplique la solución práctica del párrafo 15. Los párrafos B32 y B33 establecen guías sobre la separación de los componentes de un contrato.
- [Referencia: párrafos FC133 a FC137, Fundamentos de las Conclusiones]

## Arrendatario

[Referencia: ejemplo 12, Ejemplos Ilustrativos]

- 13 Para un contrato que contiene un componente de arrendamiento y uno o más componentes adicionales de arrendamiento u otros que no son de arrendamiento, un arrendatario distribuirá la contraprestación del contrato a cada componente del arrendamiento sobre la base de precio relativo independiente del componente del arrendamiento y del precio agregado independiente de los componentes que no son arrendamiento.

[Referencia: párrafo FC137, Fundamentos de las Conclusiones]

- 14 El precio relativo independiente de los componentes de arrendamiento y de los que no son de arrendamiento se determinará sobre la base del precio que el arrendador, o un proveedor similar, cargaría de forma separada a una entidad por ese componente, o por uno similar. Si no existe un precio observable independiente fácilmente disponible, el arrendatario estimará el precio independiente, maximizando el uso de información observable.

[Referencia: párrafo FC137, Fundamentos de las Conclusiones]

- 15 Como una solución práctica, un arrendatario puede elegir, por clase de activo subyacente, no separar los componentes que no son arrendamiento de los componentes de arrendamiento, y, en su lugar, contabilizará cada componente de arrendamiento y cualquier componente asociado que no sea de arrendamiento como si se tratase de un componente de arrendamiento único. [Referencia: párrafo FC135(b), Fundamentos de las Conclusiones] Un arrendatario no aplicará esta solución práctica a derivados implícitos que cumplan los criterios del párrafo 4.3.3 de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. [Referencia: párrafo FC81, Fundamentos de las Conclusiones]
- 16 A menos que utilice la solución práctica del párrafo 15, un arrendatario contabilizará los componentes que no son de arrendamiento aplicando otras Normas aplicables.

## Arrendador

- 17 Para un contrato que contiene un componente de arrendamiento y uno o más componentes adicionales de arrendamiento o que no son de arrendamiento, un arrendador distribuirá la contraprestación del contrato aplicando los párrafos 73 a 90 de la NIIF 15.

[Referencia: párrafos FC135(a) y FC136, Fundamentos de las Conclusiones]

## Plazo del arrendamiento (párrafos B34 a B41)

[Referencia: párrafos FC127 a FC129, Fundamentos de las Conclusiones (derechos y obligaciones exigibles)]

- 18 Una entidad determinará el plazo del arrendamiento como el periodo no cancelable de un arrendamiento, junto con:
- (a) los periodos cubiertos por una opción de ampliar el arrendamiento si el arrendatario va a ejercer con razonable certeza esa opción; y
  - (b) los periodos cubiertos por una opción para terminar el arrendamiento si el arrendatario no va a ejercer con razonable certeza esa opción;

[Referencia:

**párrafos B34 a B40**

**párrafos FC152 a FC159, Fundamentos de las Conclusiones (opciones para ampliar o terminar)]**

- 19 Al evaluar si un arrendatario va a ejercer con razonable certeza una opción de ampliar un arrendamiento, o no va a ejercer una opción de terminar un arrendamiento, una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes que creen un incentivo económico para que el arrendatario ejerza la opción de ampliar el arrendamiento o bien no ejerza la opción de terminar el arrendamiento, tal y como se describe en los párrafos B37 a B40.
- 20 Un arrendatario evaluará nuevamente si es razonable que ejerza una opción de ampliación, o no ejerza una opción de terminación, en el momento en que ocurra un suceso o cambio significativo en circunstancias que:
- (a) esté dentro del control del arrendatario; y

- (b) afectan a la razonable certeza de que el arrendatario va a ejercer una opción no incluida en su determinación previa del plazo del arrendamiento, o no va a ejercer una opción incluida en su determinación previa del plazo del arrendamiento (como se describe en el párrafo B41).

**[Referencia:**

**párrafos FC184 a FC187, Fundamentos de las Conclusiones**

**ejemplo 13, Ejemplos Ilustrativos]**

- 21 Una entidad modificará el plazo del arrendamiento si hay un cambio en el periodo no cancelable de un arrendamiento. Por ejemplo, el periodo no cancelable de un arrendamiento cambiará si:
- (a) el arrendatario ejerce una opción no incluida anteriormente en la determinación por la entidad del plazo del arrendamiento;
- (b) el arrendatario no ejerce una opción incluida anteriormente en la determinación por la entidad del plazo del arrendamiento;
- (c) ocurre un suceso que obliga contractualmente al arrendatario a ejercer una opción no incluida en la determinación previa que la entidad haya hecho del plazo del arrendamiento; o
- (d) ocurre un suceso que prohíbe contractualmente al arrendatario ejercer una opción incluida en la determinación previa por la entidad del plazo del arrendamiento.

## Arrendatario

---

**[Referencia: párrafos FC3 y FC4, Fundamentos de las Conclusiones (razón por la que la contabilización del arrendamiento se cambió por la NIIF 16) y FC5 a FC18 (antecedentes para el desarrollo de la NIIF 16)]**

**[Enlace a los párrafos FC303 a FC309, Fundamentos de las Conclusiones sobre las principales diferencias entre la NIIF 16 y las decisiones tomadas por el FASB]**

### Reconocimiento

- 22 **En la fecha de comienzo, un arrendatario reconocerá un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento.**
- [Referencia: párrafos FC22 a FC24, (activo por derecho de uso), FC25 a FC27 (pasivo por arrendamiento), FC28 a FC31 (derecho a devolver el activo subyacente), FC41 a FC56 (modelo de arrendamiento único) y FC141 a FC144, Fundamentos de las Conclusiones (fecha de medición inicial)]**

### Medición

**[Referencia: párrafos B1 y B2 (aplicación de la cartera y combinación de contratos)]**

#### Medición inicial

*Medición inicial del activo por derecho de uso*

- 23 **En la fecha de comienzo, un arrendatario medirá un activo por derecho de uso al costo.**
- [Referencia: párrafos FC145 a FC148, Fundamentos de las Conclusiones]**
- 24 El costo del activo por derecho de uso comprenderá:
- (a) el importe de la medición inicial del pasivo por arrendamiento, como se describe en el párrafo 26;
- (b) los pagos por arrendamiento realizados en la fecha de comienzo o antes, menos los *incentivos de arrendamiento* recibidos;
- (c) los *costos directos iniciales* incurridos por el arrendatario; **[Referencia: párrafos FC149 a FC151, Fundamentos de las Conclusiones]**y
- (d) una estimación de los costos a incurrir por el arrendatario al dismantelar y eliminar el activo subyacente, restaurando el lugar en el que está ubicado o restaurar el activo subyacente a la condición requerida por los términos y condiciones del arrendamiento, a menos que se incurra en esos costos para producir inventarios. El arrendatario incurre en obligaciones a consecuencia de

esos costos ya sea en la fecha de comienzo o como una consecuencia de haber usado el activo subyacente durante un periodo concreto.

**[Referencia: ejemplo 13, Ejemplos Ilustrativos]**

**[Enlace a párrafos B43 y B44 sobre pagos relativos a la construcción o diseño del activo subyacente]**

- 25 Un arrendatario reconocerá los costos descritos en el párrafo 24(d) como parte del costo del activo por derecho de uso cuando incurre en una obligación a consecuencia de esos costos. Un arrendatario aplicará la NIC 2 *Inventarios* a los costos en los que se incurre durante un periodo concreto como consecuencia de haber usado el activo por derecho de uso para producir inventarios durante ese periodo. Las obligaciones por estos costos contabilizados aplicando esta Norma o la NIC 2 se reconocerán y medirán aplicando la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

*Medición inicial del pasivo por arrendamiento*

- 26 **En la fecha de comienzo, un arrendatario medirá el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento que no se hayan pagado en esa fecha. Los pagos por arrendamiento se descontarán usando la tasa de interés implícita en el arrendamiento, si esa tasa pudiera determinarse fácilmente. Si esa tasa no puede determinarse fácilmente, el arrendatario utilizará la tasa incremental por préstamos del arrendatario.**

**[Referencia:**

**párrafos FC86 (materialidad o importancia relativa) y FC160 a FC162 (tasa de descuento), Fundamentos de las Conclusiones**

**ejemplo 13, Ejemplos Ilustrativos]**

- 27 En la fecha de comienzo, los pagos por arrendamiento incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento comprenden los pagos siguientes por el derecho a usar el activo subyacente durante el plazo del arrendamiento que no se paguen en la fecha de comienzo:<sup>E1</sup>
- pagos fijos* (incluyendo los pagos fijos en esencia **[Referencia: párrafo FC164, Fundamentos de las Conclusiones]** como se describe en el párrafo B42), menos los incentivos del arrendamiento por pagar;
  - pagos por arrendamiento variables*, que dependen de un índice o una tasa, inicialmente medidos usando el índice o tasa en la fecha de comienzo (como se describe en el párrafo 28); **[Referencia: párrafos FC165 y FC166, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 14A, Ejemplos Ilustrativos]**
  - importes que espera pagar el arrendatario como *garantías de valor residual*; **[Referencia: párrafos FC170 a FC172, Fundamentos de las Conclusiones]**
  - el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción (evaluada considerando los factores descritos en el párrafos B37 a B40); **[Referencia: párrafo FC173, Fundamentos de las Conclusiones]** y
  - pagos por penalizaciones derivadas de la terminación del arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento.

**[Enlace a**

**párrafo FC149 y FC151, Fundamentos de las Conclusiones sobre por qué se excluyen los costos directos iniciales del pasivo por arrendamientos**

**párrafos FC168, FC169, FC163(b) y FC163(c), Fundamentos de las Conclusiones, sobre pagos variables vinculados con el rendimiento futuro o uso del activo subyacente**

**ejemplo 14B, Ejemplos Ilustrativos, para ejemplos de los pagos por arrendamiento variables excluidos]**

**E1 [IFRIC® Update, septiembre de 2021, Decisión de Agenda, «NIIF 16 Arrendamientos—Impuesto sobre el Valor Agregado No reembolsable en Pagos por Arrendamiento»]**

**El Comité recibió una solicitud sobre cómo un arrendatario contabiliza el impuesto sobre el valor agregado (IVA) no reembolsable cargado a los pagos de arrendamiento. En la estructura de hechos descrita en la solicitud:**

- El arrendatario opera en una jurisdicción en la que se aplica el IVA a los bienes y servicios.**

Un vendedor incluye el IVA en una factura de pago emitida a un comprador. En el caso de los arrendamientos, el IVA se carga cuando el arrendador emite una factura de pago al arrendatario.

b. La legislación aplicable:

- i. requiere que el vendedor recaude el IVA y lo remita al gobierno; y
- ii. permite, generalmente, que el comprador recupere del gobierno el IVA cargado por los pagos de bienes o servicios, incluidos los arrendamientos.

c. Debido a la naturaleza de sus operaciones, el arrendatario sólo puede recuperar una parte del IVA cargado a los bienes o servicios adquiridos. Esto incluye el IVA cargado a los pagos que realiza por los arrendamientos. Por lo tanto, una parte del IVA que paga el arrendatario no es reembolsable.

d. Los acuerdos de arrendamiento requieren que el arrendatario realice pagos al arrendador que incluyen los importes relacionados con el IVA cargado de acuerdo con la legislación aplicable.

La solicitud preguntaba si, al aplicar la NIIF 16, el arrendatario incluye el IVA no reembolsable como parte de los pagos de un arrendamiento.

Las actividades de difusión externa llevadas a cabo por el Comité y las cartas de comentarios sobre la decisión de agenda provisional del Comité proporcionaron evidencia limitada:

- a. de que el IVA no reembolsable sobre los pagos de arrendamiento es material o tiene importancia relativa para los arrendatarios afectados; y
- b. de la diversidad en la forma en que los arrendatarios en circunstancias similares contabilizan el IVA no reembolsable en los pagos de arrendamiento.

Por lo tanto, el Comité no ha recibido evidencia de que el tema tenga un efecto generalizado y tenga, o se espere que tenga, un efecto material o con importancia relativa sobre los afectados. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.]

- 28 Los pagos por arrendamiento variables que dependen de un índice o una tasa descritos en el párrafo 27(b) incluyen, por ejemplo, pagos vinculados al índice de precios al consumidor, precios vinculados a una tasa de interés de referencia (tal como la LIBOR) o pagos que varían para reflejar cambios en los precios de alquiler del mercado.

## Medición posterior

### *Medición posterior del activo por derecho de uso*

- 29 Después de la fecha de comienzo, un arrendatario medirá un activo por derecho de uso aplicando el modelo del costo, [Referencia: párrafos 30 a 33] a menos que aplique los modelos de medición descritos en los párrafos 34 y 35.

### Modelo del costo

- 30 Para aplicar un modelo del costo, un arrendatario medirá un activo por derecho de uso al costo:
- (a) menos la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor; y
  - (b) ajustado por cualquier nueva medición del pasivo por arrendamiento especificado en el párrafo 36(c). [Referencia: párrafo FC203, Fundamentos de las Conclusiones]

[Referencia: párrafos FC174 a FC176, Fundamentos de las Conclusiones]

[Enlace a párrafos FC196 a FC199, Fundamentos de las Conclusiones sobre por qué el activo por derecho de uso no se ajusta por cambios en las tasas de cambio]

[Enlace a párrafo 60 de la NIC 40 sobre el costo atribuido de los activos por derecho de uso que dejan de estar clasificados como propiedades de inversión en el momento de un cambio en el uso]

- 31 Un arrendatario aplicará los requerimientos de la depreciación de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* al depreciar el activo por derecho de uso, sujeto a los requerimientos del párrafo 32.
- 32 Si el arrendamiento transfiere la propiedad del activo subyacente al arrendatario al fin del plazo del arrendamiento o si el costo del activo por derecho de uso refleja que el arrendatario ejercerá una opción de compra, el arrendatario depreciará el activo por derecho de uso desde la fecha de comienzo del mismo hasta el final de la *vida útil* del activo subyacente. En otro caso, el arrendatario depreciará el activo por derecho

de uso desde la fecha de comienzo hasta el final de la *vida útil* del activo cuyo derecho de uso tiene o hasta el final del plazo del arrendamiento, lo que tenga lugar primero.

- 33 Un arrendatario aplicará la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* para determinar si el activo por derecho de uso presenta deterioro de valor y contabilizar las pérdidas por deterioro de valor identificadas.

**[Referencia: párrafo FC176, Fundamentos de las Conclusiones]**

### Otros modelos de medición

- 34 Si un arrendatario aplica el modelo del valor razonable de la NIC 40 *Propiedades de Inversión* **[Referencia: párrafos 33 a 55, NIC 40]** a sus propiedades de inversión, el arrendatario también aplicará ese modelo del valor razonable a los activos por derecho de uso que cumplan la definición de propiedad de inversión de la NIC 40 **[Referencia: párrafo 5, NIC 40 (definición de propiedades de inversión)]**.

**[Referencia: párrafos FC178 a FC181, Fundamentos de las Conclusiones]**

- 35 Si el derecho de uso de los activos se relaciona con una clase de propiedades, planta y equipo **[Referencia: párrafo 37, NIC 16]** a la que el arrendatario aplica el modelo de revaluación de la NIC 16, **[Referencia: párrafos 31 a 42, NIC 16]** este podría optar por utilizar ese modelo de revaluación para todos los activos por derecho de uso de activos relacionados con esa clase de propiedades, planta y equipo.

**[Referencia: párrafo FC177, Fundamentos de las Conclusiones]**

### *Medición posterior del pasivo por arrendamiento*

- 36 **Después de la fecha de comienzo, un arrendatario medirá un pasivo por arrendamiento:**

- (a) **incrementando el importe en libros para reflejar el interés sobre el pasivo por arrendamiento;**
- (b) **reduciendo el importe en libros para reflejar los pagos por arrendamiento realizados;**
- (c) **midiendo nuevamente el importe en libros para reflejar las nuevas mediciones [Referencia: ejemplo 13, Ejemplos Ilustrativos] o modificaciones del arrendamiento especificadas en los párrafos 39 a 46, y también para reflejar los pagos por arrendamiento fijos en esencia que hayan sido revisados (véase párrafo B42).**

**[Referencia: párrafos FC182 y FC183, Fundamentos de las Conclusiones y, para pasivos por arrendamiento denominados en monedas extranjeras, FC196 a FC199]**

- 37 El interés de un pasivo por arrendamiento en cada periodo durante el plazo del arrendamiento será el importe que produce una tasa periódica constante de interés sobre el saldo restante del pasivo por arrendamiento. La tasa periódica de interés es la tasa de descuento descrita en el párrafo 26, o, si es aplicable, la tasa de descuento modificada descrita en el párrafo 41, el párrafo 43 o el párrafo 45(c).

- 38 Después de la fecha de comienzo, un arrendatario reconocerá en el resultado del periodo, a menos que los costos se incluyan, en función de otras Normas aplicables, en el importe en libros de otro activo:

- (a) el interés sobre el pasivo por arrendamiento; y
- (b) los pagos por arrendamiento variables no incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento en el periodo en el que ocurre el suceso o condición que da lugar a esos pagos.

### **Nueva evaluación del pasivo por arrendamiento**

- 39 Después de la fecha de comienzo, un arrendatario aplicará los párrafos 40 a 43 para medir nuevamente el pasivo por arrendamiento para reflejar cambios en los pagos por arrendamiento. Un arrendatario reconocerá el importe de la nueva medición del pasivo por arrendamiento como un ajuste al activo por derecho de uso. **[Referencia: párrafo FC192, Fundamentos de las Conclusiones]** Sin embargo, si el importe en libros del activo por derecho de uso se reduce a cero y se produce una reducción adicional en la medición del pasivo por arrendamiento, un arrendatario reconocerá los importes restantes de la nueva medición en el resultado del periodo.

**[Referencia: ejemplo 13, Ejemplos Ilustrativos]**

- 40 Un arrendatario medirá nuevamente el pasivo por arrendamiento descontando los pagos por arrendamiento modificados usando una tasa de descuento modificada, **[Referencia: párrafos FC193 a FC195, Fundamentos de las Conclusiones]** si:

- (a) se produce un cambio en el plazo del arrendamiento, tal como se describe en los párrafos 20 y 21. Un arrendatario determinará los pagos por arrendamiento modificados sobre la base del plazo del arrendamiento modificado; o
- (b) se produce un cambio en la evaluación de una opción para comprar el activo subyacente, que se haya evaluado considerando los sucesos y circunstancias descritos en los párrafos 20 y 21 en el contexto de una opción de compra. Un arrendatario determinará los pagos por arrendamiento modificados para reflejar el cambio en los importes por pagar bajo la opción de compra.
- 41 Al aplicar el párrafo 40, un arrendatario determinará la tasa de descuento revisada como la tasa de interés implícita en el arrendamiento para lo que resta del plazo del arrendamiento, si esa tasa puede determinarse con facilidad, o la tasa incremental por préstamos del arrendatario en la fecha de la nueva evaluación, si la tasa de interés implícita en el arrendamiento no pudiera determinarse con facilidad.
- 42 Un arrendatario medirá nuevamente el pasivo por arrendamiento descontando los pagos por arrendamiento, modificados, si:
- (a) Se produce un cambio en los importes por pagar esperados relacionados con una garantía de valor residual. Un arrendatario determinará los pagos por arrendamiento modificados para reflejar el cambio en los importes que se espera pagar bajo la garantía de valor residual. **[Referencia: párrafo FC191, Fundamentos de las Conclusiones]**
- (b) Se produce un cambio en los pagos por arrendamiento futuros procedente de un cambio en un índice o una tasa usados para determinar esos pagos, incluyendo, por ejemplo, un cambio para reflejar los cambios en los precios de alquiler del mercado que siguen a una revisión de los alquileres del mercado. El arrendatario medirá nuevamente el pasivo por arrendamiento para reflejar los pagos por arrendamiento modificados solo cuando haya un cambio en los flujos de efectivo (es decir, cuando el ajuste a los pagos por arrendamiento tenga efecto). Un arrendatario determinará los pagos por arrendamiento revisados, por lo que resta del plazo del arrendamiento, sobre la base de los pagos contractuales revisados. **[Referencia: párrafos FC188 a FC190, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 14A, Ejemplos Ilustrativos]**
- 43 Al aplicar el párrafo 42, un arrendatario usará una tasa de descuento sin cambios, a menos que el cambio en los pagos por arrendamiento proceda de un cambio en las tasas de interés variables. En ese caso, el arrendatario usará una tasa de descuento modificada que refleje los cambios en la tasa de interés.
- [Referencia:**  
**párrafos FC193 a FC195, Fundamentos de las Conclusiones**  
**ejemplo 14A, Ejemplos Ilustrativos]**

### *Modificaciones del arrendamiento*

- 44 Un arrendatario contabilizará una modificación del arrendamiento como un arrendamiento separado si:
- (a) la modificación incrementa el alcance del arrendamiento añadiendo el derecho a usar uno o más activos subyacentes; e
- (b) la contraprestación por el arrendamiento se incrementa por un importe acorde con el precio independiente del incremento en el alcance y por cualquier ajuste adecuado a ese precio independiente para reflejar las circunstancias del contrato concreto.
- [Referencia:**  
**párrafo FC202, Fundamentos de las Conclusiones**  
**ejemplo 15, Ejemplos Ilustrativos]**
- 45 En el caso de una modificación del arrendamiento que no se contabilice como un arrendamiento separado, en la *fecha efectiva de la modificación del arrendamiento* un arrendatario:
- (a) distribuirá la contraprestación del contrato modificado aplicando los párrafos 13 a 16;
- (b) determinará el plazo del arrendamiento modificado aplicando los párrafos 18 y 19; e
- (c) medirá nuevamente el pasivo por arrendamiento descontando los pagos por arrendamiento revisados aplicando una tasa de descuento revisada. La tasa de descuento revisada se determinará como la tasa de interés implícita en el arrendamiento para lo que resta del plazo del arrendamiento, si esa tasa puede ser determinada con facilidad, o la tasa incremental por préstamos del arrendatario en la fecha de vigencia de la modificación, si la tasa de interés implícita en el arrendamiento no pudiera determinarse con facilidad.



**[Referencia: ejemplos 16 a 19, Ejemplos Ilustrativos]**

- 46 En una modificación del arrendamiento que no se contabilice como un arrendamiento separado, el arrendatario contabilizará la nueva medición del pasivo por arrendamiento:
- (a) Disminuyendo el importe en libros del activo por derecho de uso para reflejar la terminación parcial o total del arrendamiento, en las modificaciones de arrendamiento que disminuyen el alcance de éste. El arrendatario reconocerá en el resultado del periodo las ganancias o pérdidas relacionadas con la terminación parcial o total del arrendamiento. **[Referencia: párrafo FC203(a), Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 17 y 18, Ejemplos Ilustrativos]**
  - (b) Haciendo el correspondiente ajuste al activo por derecho de uso para todas las demás modificaciones del arrendamiento. **[Referencia: párrafo FC203(b), Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 16, 18 y 19, Ejemplos Ilustrativos]**

**[Referencia: párrafos FC204 y FC205, Fundamentos de las Conclusiones]**

- 46A Como solución práctica, un arrendatario puede optar por no evaluar si la reducción del alquiler que cumple las condiciones del párrafo 46B es una modificación del arrendamiento. Un arrendatario que realiza esta elección contabilizará los cambios en los pagos por arrendamiento procedentes de las reducciones del alquiler de la misma forma que contabilizaría el cambio aplicando esta Norma si dicho cambio no fuera una modificación del arrendamiento.
- 46B La solución práctica del párrafo 46A se aplica solo a las reducciones del alquiler que ocurran como consecuencia directa de la pandemia covid-19 y solo si se cumplen las siguientes condiciones:
- (a) el cambio en los pagos por arrendamiento da lugar a una revisión de la contraprestación por el arrendamiento que es sustancialmente la misma, o menor, que la contraprestación por el arrendamiento inmediatamente anterior al cambio;
  - (b) cualquier reducción en los pagos por arrendamiento afecta únicamente los pagos originalmente debidos hasta el 30 de junio de 2022 (por ejemplo, una disminución del alquiler cumpliría esta condición si diera lugar a una reducción de los pagos por arrendamiento hasta el 30 de junio de 2022 y a un incremento en los pagos por arrendamiento que se prolongara más allá del 30 de junio de 2022); y
  - (c) no existe un cambio sustancial en los otros términos y condiciones del arrendamiento.

**Presentación**

- 47 Un arrendatario presentará en el estado de situación financiera o en las notas **[Referencia: párrafo FC207, Fundamentos de las Conclusiones]**:
- (a) Los activos por derecho de uso por separado de otros activos. Si un arrendatario no presenta los activos por derecho de uso por separado en el estado de situación financiera, el arrendatario:
    - (i) incluirá los activos por derecho de uso dentro de la misma partida de los estados financieros que le hubiera correspondido a los activos subyacentes de haber sido de su propiedad; **[Referencia: párrafo FC206, Fundamentos de las Conclusiones]** y
    - (ii) revelará qué partidas del estado de situación financiera incluyen esos activos de derechos de uso.
  - (b) los pasivos por arrendamiento por separado de otros pasivos. Si el arrendatario no presenta pasivos por arrendamiento de forma separada en el estado de situación financiera, el arrendatario revelará qué partidas del estado de situación financiera incluyen esos pasivos.
 

**[Referencia: párrafos FC208 y FC217(b), Fundamentos de las Conclusiones]**
- 48 El requerimiento del párrafo 47(a) no se aplica a los activos por derecho de uso que cumplen la definición de propiedades de inversión, que se presentarán en el estado de situación financiera como propiedades de inversión.
- 49 En el estado del resultado del periodo y otro resultado integral, un arrendatario presentará el gasto por intereses por el pasivo por arrendamiento de forma separada del cargo por depreciación del activo por derecho de uso. **[Referencia: párrafo FC209, Fundamentos de las Conclusiones]** El gasto por intereses sobre el pasivo por arrendamiento es un componente de los costos financieros, que el párrafo 82(b) de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* requiere que se presente por separado en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral.
- 50 En el estado de flujos de efectivo, un arrendatario clasificará:

- (a) los pagos en efectivo por la parte del principal del pasivo por arrendamiento dentro de las actividades de financiación; **[Referencia: párrafos FC210 y FC211, Fundamentos de las Conclusiones]**
- (b) los pagos en efectivo por la parte de intereses del pasivo por arrendamiento aplicando los requerimientos de la NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo* por los intereses pagados **[Referencia: párrafos 31 a 33, NIC 7]; [Referencia: párrafos FC210 y FC211, Fundamentos de las Conclusiones]** y
- (c) los pagos por arrendamiento a corto plazo, pagos por arrendamiento de activos de bajo valor y los pagos por arrendamiento variables no incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento dentro de las actividades de operación.

## Información a revelar

**[Referencia: párrafos FC212 a FC214, Fundamentos de las Conclusiones]**

**[Referencia:**

**párrafo FC216, Fundamentos de las Conclusiones**

**párrafos 30A y 31, NIC 1]**

**[Enlace a párrafos FC229 y FC230, Fundamentos de las Conclusiones sobre razones por las que no se adoptó un enfoque alternativo para la información a revelar]**

- 51 El objetivo de la información a revelar para los arrendatarios es revelar información en las notas que, junto con la información proporcionada en el estado de situación financiera, estado del resultado del periodo y estado de flujos de efectivo, dé una base a los usuarios de los estados financieros para evaluar el efecto que tienen los arrendamientos sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo del arrendatario. Los párrafos 52 a 60 especifican los requerimientos sobre cómo cumplir este objetivo.**

**[Referencia: párrafo FC215, Fundamentos de las Conclusiones]**

- 52** Un arrendatario revelará información sobre sus arrendamientos en los que actúa como arrendatario en una nota única o sección separada de sus estados financieros. Sin embargo, un arrendatario no necesita duplicar información que ya esté presentada en cualquier otro lugar de los estados financieros, siempre que dicha información se incorpore mediante referencias cruzadas en la nota única o sección separada sobre arrendamientos.

**[Referencia: párrafo FC228, Fundamentos de las Conclusiones]**

- 53** Un arrendatario revelará los siguientes importes para el periodo sobre que se informa:
- (a) cargo por depreciación de los activos por derecho de uso por clase de activo subyacente; **[Referencia: párrafo FC217(a), Fundamentos de las Conclusiones]**
  - (b) gasto por intereses por los pasivos por arrendamiento; **[Referencia: párrafo FC217(b), Fundamentos de las Conclusiones]**
  - (c) el gasto relacionado con arrendamientos a corto plazo contabilizados aplicando el párrafo 6. **[Referencia: párrafos FC97 y FC217(c), Fundamentos de las Conclusiones]** Este gasto no necesita incluir el gasto relacionado con arrendamientos de duración igual o inferior a un mes;
  - (d) el gasto relacionado con arrendamientos de activos de bajo valor contabilizados aplicando el párrafo 6. **[Referencia: párrafos FC104 y FC217(c), Fundamentos de las Conclusiones]** Este gasto no incluirá el relativo a arrendamientos a corto plazo de activos de bajo valor incluidos en el párrafo 53(c);
  - (e) el gasto relativo a pagos por arrendamiento variables no incluidos en la medición de los pasivos por arrendamiento;  
**[Referencia: párrafo FC217(c), Fundamentos de las Conclusiones]**
  - (f) ingresos por subarrendamientos de los derechos de uso de activos;  
**[Referencia: párrafo FC217(g), Fundamentos de las Conclusiones]**
  - (g) salidas de efectivo totales por arrendamientos;  
**[Referencia: párrafo FC217(d), Fundamentos de las Conclusiones]**
  - (h) incorporaciones de activos por derecho de uso;

**[Referencia: párrafo FC217(e), Fundamentos de las Conclusiones]**

- (i) ganancias o pérdidas que surgen de transacciones de venta con arrendamiento posterior; **[Referencia: párrafo FC217(f), Fundamentos de las Conclusiones]** y
- (j) el importe en libros de los activos por derecho de uso al final del periodo sobre el que se informa por clase del activo subyacente. **[Referencia: párrafo FC217(a), Fundamentos de las Conclusiones]**

54 Un arrendatario proporcionará la información a revelar especificada en el párrafo 53 en formato de tabla, a menos que sea más apropiado otro formato. Los importes revelados incluirán costos que un arrendatario haya incluido en el importe en libros de otro activo durante el periodo sobre el que se informa.

**[Referencia: párrafo FC228, Fundamentos de las Conclusiones]**

55 Un arrendatario revelará el importe de sus compromisos por arrendamientos para los arrendamientos a corto plazo contabilizados aplicando el párrafo 6, si la cartera de arrendamientos a corto plazo a los que se ha comprometido al final del periodo sobre el que se informa no es igual que la cartera de arrendamientos a corto plazo con la que se relaciona el gasto por arrendamientos a corto plazo revelado aplicando el párrafo 53(c).

56 Si los activos por derecho de uso cumplen la definición de propiedades de inversión, un arrendatario aplicará los requerimientos de información a revelar de la NIC 40. En ese caso, no se requiere que un arrendatario proporcione la información a revelar del párrafo 53(a), (f), (h) o (j) sobre los activos por derecho de uso.

57 Si un arrendatario mide los activos por derecho de uso a importes revaluados aplicando la NIC 16, el arrendatario revelará la información requerida por el párrafo 77 de la NIC 16 para esos activos por derecho de uso.

58 Un arrendatario revelará un análisis de vencimientos **[Referencia: párrafos FC219 a FC221, Fundamentos de las Conclusiones]** de los pasivos por arrendamiento aplicando los párrafos 39 y B11 of NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* de forma separada de los análisis de vencimientos de otros pasivos financieros.

**[Referencia:****párrafos FC222 y FC223, Fundamentos de las Conclusiones****párrafo GI31A, Guía Ilustrativa, NIIF 7]**

59 Además, de la información a revelar requerida por los párrafos 53 a 58, un arrendatario revelará información cualitativa y cuantitativa adicional sobre sus actividades de arrendamiento necesaria para cumplir el objetivo de información a revelar del párrafo 51 (como se describe en el párrafo B48). Esta información adicional puede incluir, pero no limitarse a, información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar:

- (a) la naturaleza de las actividades por arrendamiento del arrendatario;
- (b) salidas de efectivo futuras a las que el arrendatario está potencialmente expuesto y no están reflejadas en la medición de los pasivos por arrendamiento. Esto incluye la exposición que surge:
  - (i) pagos por arrendamiento variables (como se describe en el párrafo B49); **[Referencia: ejemplos 22A, 22B y 22C, Ejemplos Ilustrativos]**
  - (ii) opciones de ampliación y opciones de terminación (como se describe en el párrafo B50); **[Referencia: ejemplos 23A, 23B y 23C, Ejemplos Ilustrativos]**
  - (iii) garantías de valor residual (como se describe en el párrafo B51); y
  - (iv) arrendamientos todavía no comenzados a los que se compromete el arrendatario.
- (c) restricciones o pactos impuestos por los arrendamientos; y
- (d) transacciones de venta con arrendamiento posterior (como se describe en el párrafo B52).

**[Referencia: párrafos FC224 a FC227, Fundamentos de las Conclusiones]**

60 Un arrendatario que contabilice los arrendamientos a corto plazo o los arrendamientos de activos de bajo valor aplicando el párrafo 6 revelará ese hecho.

60A Si un arrendatario aplica la solución práctica del párrafo 46A revelará:

- (a) que ha aplicado la solución práctica a todas las reducciones del alquiler que cumplen las condiciones del párrafo 46B o, si no la ha aplicado a todas las reducciones del alquiler, revelará

información sobre la naturaleza de los contratos a los que ha aplicado la solución práctica (véase el párrafo 2); y

- (b) el importe reconocido en el resultado del periodo sobre el que se informa para reflejar los cambios en los pagos por arrendamiento que surgen de las reducciones de alquiler a las que el arrendatario ha aplicado la solución práctica del párrafo 46A.

## Arrendador

---

[Referencia:

párrafos FC57 a FC66, FC231 y FC35 a FC40, Fundamentos de las Conclusiones

párrafos FC5 a FC18, Fundamentos de las Conclusiones (antecedentes sobre el desarrollo de la NIIF 16)]

[Enlace a párrafos FC303 y FC310, Fundamentos de las Conclusiones en relación con las diferencias entre la NIIF 16 y las decisiones tomadas por el FASB]

### Clasificación de los arrendamientos (B53 a B58)

- 61 Un arrendador clasificará cada uno de sus arrendamientos como un *arrendamiento operativo* o un *arrendamiento financiero*.

[Referencia: párrafos B55 a B57 (arrendamientos que contienen terrenos y edificios)]

- 62 Un arrendamiento se clasificará como *financiero* cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo subyacente. Un arrendamiento se clasificará como *operativo* si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo subyacente.

[Referencia:

párrafos B53 y B54]

[Referencia:

sobre la clasificación de subarrendamientos:

párrafo B58

ejemplos 20 y 21, Ejemplos Ilustrativos]

- 63 Si un arrendamiento es un arrendamiento financiero u operativo depende de la esencia de la transacción y no de la forma del contrato. Ejemplos de situaciones que, individualmente o en combinación, normalmente llevarían a clasificar un arrendamiento como financiero son:

- (a) el arrendamiento transfiere la propiedad del activo subyacente al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;
- (b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo subyacente a un precio que se espera sea suficientemente inferior al *valor razonable* en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, en la *fecha de inicio del acuerdo*, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida;
- (c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la *vida económica* del activo subyacente incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación;
- (d) en la fecha de inicio del acuerdo, el valor presente de los pagos por el arrendamiento es al menos equivalente en la práctica a la totalidad del valor razonable del activo subyacente objeto de la operación; e
- (e) el activo subyacente es de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlo sin realizarle modificaciones importantes.

- 64 Otros indicadores de situaciones que podrían llevar, por sí solas o de forma conjunta con otras, a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero, son las siguientes:

- (a) si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario;
- (b) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario (por ejemplo, en la forma de un descuento por importe similar al valor de venta del activo al final del arrendamiento); y

- (c) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.
- 65 Los ejemplos e indicadores contenidos en los párrafos 63 a 64 no son siempre concluyentes. Si resulta claro, por otras características, que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo subyacente, se clasificará como operativo. Por ejemplo, este podría ser el caso en el que se transfiera la propiedad del activo subyacente, al término del arrendamiento, por un pago variable que sea igual a su valor razonable en ese momento, o si existen pagos por arrendamiento variables, como consecuencia de los cuales el arrendador no transfiere sustancialmente todos esos riesgos y ventajas.
- 66 La clasificación del arrendamiento se realiza en la fecha de inicio del acuerdo y se evalúa nuevamente solo si se produce una modificación del arrendamiento. Los cambios en las estimaciones (por ejemplo las que suponen modificaciones en la vida económica o en el valor residual del activo subyacente) o los cambios en circunstancias (por ejemplo el incumplimiento por parte del arrendatario), no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.

## Arrendamientos financieros

### Reconocimiento y medición

- 67 **En la fecha de comienzo, un arrendador reconocerá en su estado de situación financiera los activos que mantenga en arrendamientos financieros y los presentará como una partida por cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.**

#### *Medición inicial*

- 68 El arrendador usará la tasa de interés implícita en el arrendamiento para medir la inversión neta en el arrendamiento. En el caso de un subarrendamiento, si la tasa de interés implícita en el subarrendamiento no puede determinarse con facilidad, un arrendador intermedio puede usar la tasa de descuento utilizada en el arrendamiento principal (ajustada por los costos directos iniciales asociados con el subarrendamiento) para medir la inversión neta en el subarrendamiento.
- 69 Los costos directos iniciales, [**Referencia: párrafo FC237, Fundamentos de las Conclusiones**] distintos de los incurridos por los arrendadores que sean a la vez fabricantes o distribuidores de los bienes arrendados se incluirán en la medición inicial de la inversión neta en el arrendamiento y reducirán el importe de los ingresos reconocidos a lo largo de la duración del arrendamiento. La tasa de interés implícita del arrendamiento se define de forma que los costos directos iniciales se incluyen automáticamente en la inversión neta del arrendamiento; esto es, no hay necesidad de añadirlos de forma independiente.

#### **Medición inicial de los pagos por arrendamiento incluidos en la inversión neta en el arrendamiento.**

- 70 En la fecha de comienzo, los pagos por arrendamiento incluidos en la medición de la inversión neta en el arrendamiento comprenden los pagos siguientes por el derecho a usar el activo subyacente durante el plazo del arrendamiento que no se reciban en la fecha de comienzo:
- (a) pagos fijos (incluyendo los pagos fijos en esencia como se describe en el párrafo B42), menos los incentivos del arrendamiento por pagar;
  - (b) pagos por arrendamiento variables, que dependen de un índice o una tasa, inicialmente medida usando el índice o tasa en la fecha de comienzo;
  - (c) cualquier garantía de valor residual proporcionada al arrendador por el arrendatario, una parte relacionada con el arrendatario o un tercero no relacionado con el arrendador que es financieramente capaz de satisfacer las obligaciones bajo la garantía;
  - (d) el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción (evaluada considerando los factores descritos en el párrafo B37); y
  - (e) pagos por penalizaciones derivadas de la terminación del arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento.

### Arrendadores que son a la vez fabricantes o distribuidores de los bienes arrendados

- 71 En la fecha de comienzo, un arrendador que es a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados reconocerá lo siguiente para cada uno de sus arrendamientos financieros:
- (a) ingresos de actividades ordinarias por el valor razonable del activo subyacente, o si es menor, por el valor presente de los pagos por arrendamiento acumulados (devengados) al arrendador, descontados usando una tasa de interés de mercado;
  - (b) el costo de venta por el costo o el importe en libros, si fuera distinto, del activo subyacente, menos el valor presente del *valor residual no garantizado*; y
  - (c) el resultado de la venta (que es la diferencia entre los ingresos de actividades ordinarias y el costo de la venta) de acuerdo con su política de ventas directas a los que se aplica la NIIF 15. Un arrendador, que es a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, reconocerá el resultado de la venta sobre un arrendamiento financiero en la fecha de comienzo, independientemente de si el arrendador transfiere el activo subyacente como describe la NIIF 15.
- 72 Los fabricantes o distribuidores ofrecen a menudo a sus clientes la posibilidad de comprar o alquilar un activo. Un arrendamiento financiero de un activo por un arrendador, que es a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, da lugar a resultados equivalentes a los procedentes de la venta directa de un activo subyacente, por precios de venta normales, en los que se tenga en cuenta cualquier descuento comercial o por volumen aplicable.
- 73 Los fabricantes o distribuidores que son también arrendadores aplican a veces tasas de interés artificialmente bajas a fin de atraer a los clientes. El uso de dichas tasas podría dar lugar a que un arrendador reconozca, en la fecha de comienzo, una porción excesiva del resultado total de la transacción. Si se han aplicado tasas de interés artificialmente bajas, un arrendador, que sea a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, reducirá la ganancia por venta a la que se hubiera obtenido de haber aplicado tasas de interés de mercado.
- 74 Un arrendador, que sea a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, reconocerá como un gasto los costos incurridos en relación con la obtención de un arrendamiento financiero en la fecha del comienzo, puesto que principalmente se relacionan con la obtención de la ganancia por venta del fabricante o distribuidor. Los costos incurridos por los arrendadores, que son a la vez fabricantes o distribuidores de los bienes arrendados en relación con la obtención de un arrendamiento financiero se excluyen de la definición de los costos directos iniciales y, por ello, de la inversión neta en el arrendamiento.

### Medición posterior

- 75 **Un arrendador reconocerá los ingresos financieros a lo largo del plazo del arrendamiento, sobre la base de una pauta que refleje una tasa de rendimiento constante sobre la inversión financiera neta que el arrendador ha realizado en el arrendamiento.**
- 76 Un arrendador aspira a distribuir el ingreso financiero sobre una base sistemática y racional, a lo largo del plazo del arrendamiento. Un arrendador aplicará los pagos por arrendamiento relacionados con el periodo contra la *inversión bruta en el arrendamiento*, para reducir tanto el principal como los *ingresos financieros no acumulados (devengados)*.
- 77 Un arrendador aplicará los requerimientos de baja en cuentas y de deterioro de valor de la NIIF 9 [Referencia: secciones 3.2 y 5.5, NIIF 9] a la inversión neta en el arrendamiento. Un arrendador revisará regularmente los valores residuales no garantizados estimados utilizados para calcular la inversión neta en el arrendamiento. Si se hubiera producido una reducción permanente en la estimación del valor residual no garantizado, el arrendador revisará el ingreso asignado a lo largo del plazo del arrendamiento, y reconocerá de forma inmediata cualquier reducción respecto a los importes acumulados (devengados).
- 78 Un arrendador que clasifique un activo bajo arrendamiento financiero como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta) [Referencia: párrafos 6 a 14, NIIF 5] que aplique la NIIF 5 *Activos No corrientes Mantenedidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, contabilizará el activo de acuerdo con esa Norma [Referencia: párrafos 15 a 42, NIIF 5].

### Modificaciones del arrendamiento

- 79 Un arrendador contabilizará una modificación de un arrendamiento financiero como un arrendamiento separado si:

- (a) la modificación incrementa el alcance del arrendamiento añadiendo el derecho a usar uno o más activos subyacentes;
- (b) la contraprestación por el arrendamiento se incrementa por un importe acorde con el precio independiente del incremento en el alcance y por cualquier ajuste adecuado a ese precio independiente para reflejar las circunstancias del contrato concreto.

[Referencia: párrafo FC238, Fundamentos de las Conclusiones]

80 Para una modificación de un arrendamiento financiero que no se contabilice como un arrendamiento separado, un arrendador contabilizará la modificación de la forma siguiente:

- (a) si el arrendamiento hubiera sido clasificado como un arrendamiento operativo y si la modificación hubiera estado vigente en la fecha de inicio del acuerdo, el arrendador:
  - (i) contabilizará la modificación del arrendamiento como un arrendamiento nuevo desde la fecha de vigencia de la modificación; y
  - (ii) medirá el importe en libros del activo subyacente como la inversión neta en el arrendamiento inmediatamente antes de la fecha de vigencia de la modificación del arrendamiento.
- (b) En otro caso, el arrendador aplicará los requerimientos de la NIIF 9. [Referencia: párrafos 5.4.3, 5.5.12 y B5.5.27, NIIF 9]

[Referencia: párrafo FC239, Fundamentos de las Conclusiones]

## Arrendamientos operativos

### Reconocimiento y medición

- 81 **Un arrendador reconocerá los pagos por arrendamiento procedentes de los arrendamientos operativos como ingresos de forma lineal o de acuerdo con otra base sistemática. El arrendador aplicará otra base sistemática si ésta es más representativa del patrón con la que se disminuye el beneficio del uso del activo subyacente.**
- 82 Un arrendador reconocerá como un gasto los costos, incluyendo la depreciación, incurridos para obtener los ingresos del arrendamiento.
- 83 Un arrendador añadirá los costos directos iniciales [Referencia: párrafo FC237, Fundamentos de las Conclusiones] incurridos para obtener un arrendamiento operativo al importe en libros del activo subyacente y reconocerá dichos costos como gasto a lo largo de la duración de arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento.
- 84 La política de depreciación para activos subyacentes depreciables sujetos a arrendamientos operativos será congruente con la política de depreciación normal que el arrendador siga para activos similares. Un arrendador calculará la depreciación de acuerdo con la NIC 16 y la NIC 38.
- 85 Un arrendador aplicará la NIC 36 para determinar si un activo subyacente sujeto a un arrendamiento operativo ha sufrido deterioro de valor y contabilizará cualquier pérdida por deterioro de valor identificada.
- 86 El arrendador, que sea a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, no reconocerá ningún resultado por la venta cuando celebre un contrato de arrendamiento operativo, puesto que la operación no es equivalente a una venta.

### Modificaciones del arrendamiento

- 87 Un arrendador contabilizará una modificación en un arrendamiento operativo como un nuevo arrendamiento desde la fecha de vigencia de la modificación, considerando los pagos por arrendamiento anticipados o acumulados (devengados) relacionados con el arrendamiento original como parte de los pagos del nuevo arrendamiento.<sup>E2</sup>

[Referencia: párrafo FC240, Fundamentos de las Conclusiones]

**E2 [IFRIC® Update, septiembre de 2022, Decisión de Agenda, «NIIF 9 Instrumentos Financieros y NIIF 16 Arrendamientos—Condonación de pagos de arrendamiento por parte del arrendador»**

**El Comité recibió una solicitud sobre la aplicación por parte de un arrendador de las NIIF 9 y 16 en la contabilización de una reducción del alquiler concreta. La reducción del alquiler es aquella en la que el único cambio en el contrato de arrendamiento es la condonación por parte del arrendador de**

los pagos debidos por el arrendatario en virtud de dicho contrato.

#### Los hechos

La solicitud describía una reducción del alquiler acordada por un arrendador y un arrendatario en la fecha de la reducción del alquiler. La reducción del alquiler modifica las condiciones originales de un contrato de arrendamiento clasificado por el arrendador—aplicando la NIIF 16—como arrendamiento operativo. Un arrendador libera legalmente al arrendatario de su obligación de efectuar pagos de arrendamiento específicamente identificados:

a. Algunos de estos pagos por arrendamiento son importes contractualmente vencidos pero no pagados. El párrafo GA9 de la NIC 32 señala que "un arrendador no considera un arrendamiento operativo como un instrumento financiero, excepto con respecto a los pagos individuales actualmente debidos y por pagar por el arrendatario". Por lo tanto, el arrendador ha reconocido estos importes como una cuenta por cobrar por arrendamiento operativo. Aplicando el párrafo 81 de la NIIF 16, el arrendador también ha reconocido los importes como ingresos.

b. Algunos de estos pagos de arrendamiento aún no han vencido contractualmente.

No se realizan otros cambios en el contrato de arrendamiento, ni hay otras negociaciones entre el arrendador y el arrendatario que puedan afectar a la contabilización de la reducción del alquiler. Antes de la fecha de reducción del alquiler, el arrendador aplica el modelo de pérdida crediticia esperada de la NIIF 9 a la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo.

#### La solicitud

La solicitud preguntaba:

...

b. si el arrendador aplica los requerimientos de baja en cuentas de la NIIF 9 o los requerimientos de modificación del arrendamiento de la NIIF 16 al contabilizar la reducción del alquiler.

...

#### Contabilización de la reducción del alquiler—NIIF 9 y NIIF 16

##### *Aplicación de los requerimientos de baja en cuentas de la NIIF 9 a la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo*

El párrafo 2.1(b)(i) de la NIIF 9 señala que las cuentas por cobrar de arrendamientos operativos reconocidas por el arrendador están sujetas a los requerimientos de baja en cuentas de la NIIF 9. En consecuencia, al otorgar la reducción del alquiler, el arrendador considera si se cumplen los requerimientos para la baja en cuentas del párrafo 3.2.3 de la NIIF 9.

En la reducción del alquiler descrita en la solicitud, el arrendador libera legalmente al arrendatario de su obligación de realizar pagos de arrendamiento específicamente identificados, algunos de los cuales el arrendador ha reconocido como una cuenta por cobrar por arrendamiento operativo. En consecuencia, al otorgar la reducción del alquiler, el arrendador concluye que se han cumplido los requerimientos del párrafo 3.2.3(a) de la NIIF 9—es decir, que sus derechos contractuales sobre los flujos de efectivo de la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo expiran—porque ha aceptado liberar legalmente al arrendatario de su obligación y, por tanto, ha renunciado a sus derechos contractuales sobre esos flujos de efectivo específicamente identificados. Por lo tanto, en la fecha en que se concede la reducción del alquiler, el arrendador vuelve a medir las pérdidas crediticias esperadas en la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo (y reconoce cualquier cambio en la provisión para pérdidas crediticias esperadas en el resultado del periodo) y da de baja la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo (y la provisión para pérdidas crediticias esperadas asociada).

##### *Aplicación de los requerimientos de modificación del arrendamiento de la NIIF 16 a los pagos futuros del arrendamiento*

La reducción del alquiler descrita en la solicitud se ajusta a la definición de modificación del arrendamiento de la NIIF 16. La reducción del alquiler es "un cambio en ... la contraprestación de un arrendamiento ... que no formaba parte de los términos y condiciones originales del arrendamiento". Por lo tanto, el arrendador aplica el párrafo 87 de la NIIF 16 y contabiliza el arrendamiento modificado como un nuevo arrendamiento a partir de la fecha en que se otorga la reducción del alquiler.

El párrafo 87 de la NIIF 16 requiere que un arrendador considere cualquier pago anticipado o acumulado (devengado) relativo al arrendamiento original como parte de los pagos por el nuevo arrendamiento. El Comité observó que los pagos de arrendamiento contractualmente debidos por el arrendatario que el arrendador ha reconocido como una cuenta por cobrar por arrendamiento



operativo (a la que se aplican los requerimientos de baja en cuentas y deterioro de valor de la NIIF 9) no son pagos de arrendamiento acumulados (devengados). En consecuencia, ni esos pagos por arrendamiento ni su condonación se consideran—aplicando el párrafo 87 de la NIIF 16—parte de los pagos por arrendamiento del nuevo arrendamiento.

Al contabilizar el arrendamiento modificado como un nuevo arrendamiento, el arrendador aplicará el párrafo 81 de la NIIF 16 y reconocerá los pagos del arrendamiento (incluidos los pagos anticipados o acumulados relativos al arrendamiento original) como ingresos, ya sea de forma lineal o sobre otra base sistemática.

El Comité concluyó que el arrendador contabiliza la reducción del alquiler descrita en la solicitud en la fecha en que se concede aplicando: (a) los requerimientos de baja en cuentas de la NIIF 9 a los pagos de arrendamiento condonados que el arrendador ha reconocido como una cuenta por cobrar de arrendamiento operativo; y (b) los requerimientos de modificación del arrendamiento de la NIIF 16 a los pagos de arrendamiento condonados que el arrendador no haya reconocido como una cuenta por cobrar por arrendamiento operativo.

#### Conclusión

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad proporcionan una base adecuada para que un arrendador determine cómo aplicar el modelo de pérdida crediticia esperada de la NIIF 9 a una cuenta por cobrar de un arrendamiento operativo y contabilizar la reducción del alquiler descrita en la solicitud. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.

[El texto completo de la decisión de agencia se reproduce después del párrafo 2.1 de la NIIF 9.]

## Presentación

- 88 Un arrendador presentará los activos subyacentes sujetos a arrendamientos operativos en su estado de situación financiera de acuerdo con la naturaleza de los activos subyacentes.

## Información a revelar

[Referencia: párrafos 30A y 31, NIC 1 (materialidad o importancia relativa)]

- 89 El objetivo de la información a revelar para los arrendadores es revelar información en las notas que, junto con la información proporcionada en el estado de situación financiera, estado del resultado del periodo y estado de flujos de efectivo, dé una base a los usuarios de los estados financieros para evaluar el efecto que tienen los arrendamientos sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo del arrendadores. Los párrafos 90 a 97 especifican los requerimientos sobre cómo cumplir este objetivo.
- 90 Un arrendador revelará los siguientes importes para el periodo sobre que se informa:
- (a) Para arrendamientos financieros:
    - (i) resultados de las ventas; [Referencia: párrafo 71(c)]
    - (ii) ingresos financieros sobre la inversión neta en el arrendamiento; [Referencia: párrafo 75]y
    - (iii) el ingreso relativo a pagos por arrendamiento variables no incluidos en la medición de la inversión neta en el arrendamiento. [Enlace a párrafo 70(b) sobre los pagos variables incluidos en la medición de la inversión neta en el arrendamiento]
  - (b) Para arrendamientos operativos, el ingreso del arrendamiento, revelando por separado el ingreso relacionado con pagos por arrendamiento variables que no dependen de un índice o una tasa. [Referencia: párrafo 81]

[Referencia: párrafo FC252, Fundamentos de las Conclusiones]

- 91 Un arrendador proporcionará la información a revelar especificada en el párrafo 90 en formato de tabla, a menos que sea más apropiado otro formato.
- 92 Un arrendador revelará información cuantitativa y cualitativa adicional sobre sus actividades de arrendamiento, necesaria para cumplir el objetivo de información a revelar del párrafo 89. Esta información adicional incluye, pero no se limita a, información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar:
- (a) la naturaleza de las actividades por arrendamientos del arrendador; y

- (b) la forma en que el arrendador gestiona el riesgo asociado con cualquier derecho que conserve sobre los activos subyacentes. En concreto, un arrendador revelará su estrategia de gestión de riesgos para los derechos que conserve sobre los activos subyacentes, incluyendo cualquier medio por el cual reduce ese riesgo. Estos medios pueden incluir, por ejemplo, acuerdos de recompra, garantías de valor residual, o pagos por arrendamiento variables a usar al superar límites especificados. **[Referencia: párrafos FC251 y FC253 a FC255, Fundamentos de las Conclusiones]**

### **Arrendamientos financieros**

- 93 Un arrendador proporcionará una explicación cuantitativa y cualitativa de los cambios significativos en el importe en libros de la inversión neta en los arrendamientos financieros.

**[Referencia: párrafo FC259, Fundamentos de las Conclusiones]**

- 94 Un arrendador revelará un análisis de vencimientos de los pagos por arrendamiento por cobrar, mostrando los pagos por arrendamiento sin descontar a recibir anualmente durante un mínimo de cada uno de los cinco primeros años y un total de los importes para los años restantes. Un arrendador conciliará los pagos por arrendamiento no descontados con la inversión neta en el arrendamiento. La conciliación identificará el ingreso financiero no acumulado (o no devengado) relacionado con los pagos por arrendamiento por recibir y cualquier valor residual no garantizado descontado.

**[Referencia: párrafos FC257 y FC258, Fundamentos de las Conclusiones]**

### **Arrendamientos operativos**

- 95 Para partidas de propiedades, planta y equipo sujetas a un arrendamiento operativo, un arrendador aplicará los requerimientos de información a revelar de la NIC 16. Al aplicar los requerimientos de información a revelar de la NIC 16, un arrendador desagregará cada clase de propiedades, planta y equipo en activos sujetos a arrendamientos operativos y activos no sujetos a arrendamientos operativos. Por consiguiente, un arrendador proporcionará la información a revelar requerida por la NIC 16 para activos sujetos a un arrendamiento operativo (por clase de activo subyacente) de forma separada de los activos mantenidos y usados por el arrendador de los que es éste propietario.

**[Referencia: párrafo FC256, Fundamentos de las Conclusiones]**

- 96 Un arrendador aplicará los requerimientos de información a revelar de las NIC 36, NIC 38, NIC 40 y NIC 41 para activos sujetos a arrendamientos operativos.

- 97 Un arrendador revelará un análisis de vencimientos de los pagos por arrendamiento, mostrando los pagos por arrendamiento sin descontar a recibir anualmente durante un mínimo de cada uno de los cinco primeros años y un total de los importes para los años restantes.

**[Referencia: párrafos FC257 y FC258, Fundamentos de las Conclusiones]**

## **Transacciones de venta con arrendamiento posterior**

---

**[Referencia: párrafo FC260, Fundamentos de las Conclusiones]**

- 98 Si una entidad (el arrendatario-vendedor) transfiere un activo a otra entidad (el arrendador-comprador) y la primera toma en arrendamiento ese activo de la segunda, el arrendatario-vendedor y el arrendador-comprador contabilizarán el contrato de transferencia y el arrendamiento aplicando los párrafos 99 a 103.

**[Referencia: párrafos B45 y B46]**

**[Enlace al párrafo B47 sobre ejemplos de cuándo no es una venta con arrendamiento posterior]**

### **Evaluación de si la transferencia del activo es una venta**

- 99 Una entidad aplicará los requerimientos para la determinación de cuándo se satisface una obligación de desempeño según la NIIF 15 **[Referencia: párrafos 31 a 34, 38 y B64 a B76, NIIF 15]** para establecer si la transferencia de un activo se contabiliza como una venta de ese activo.

**[Referencia: párrafos FC261 a FC264, Fundamentos de las Conclusiones]**

## La transferencia del activo es una venta

100 Si la transferencia de un activo por el arrendatario-vendedor satisface los requerimientos de la NIIF 15 para ser contabilizada como una venta del activo:

- (a) El arrendatario-vendedor medirá el activo por derecho de uso que surge de la venta con arrendamiento posterior en la proporción del importe en libros anterior del activo que se relaciona con los derechos de uso conservados por el arrendatario-vendedor. Por consiguiente, el arrendatario-vendedor reconocerá solo el importe de cualquier ganancia o pérdida relacionada con los derechos transferidos al arrendador-comprador.<sup>E3</sup> [Referencia: párrafo FC266, Fundamentos de las Conclusiones]
- (b) El arrendador-comprador contabilizará la compra del activo aplicando las Normas que correspondan, y el arrendamiento aplicando los requerimientos de contabilización del arrendador de esta Norma.

[Referencia: ejemplo 24, Ejemplos Ilustrativos]

**E3** [IFRIC® *Update*, junio 2020, Decisión de Agenda, «NIIF 16 Arrendamientos—Venta y Arrendamiento Posterior con Pagos Variables»]

El Comité recibió una consulta sobre una transacción de venta con arrendamiento posterior con pagos variables. En la transacción descrita en la solicitud:

- a. Una entidad (arrendatario-vendedor) realiza una transacción de venta con arrendamiento posterior mediante la cual transfiere un elemento de propiedades, planta y equipo (PPE) a otra entidad (arrendador-comprador) y arrienda el activo posteriormente por cinco años.
- b. La transferencia de la PPE cumple los requerimientos de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* para contabilizarse como una venta de la PPE. El importe pagado por el arrendador-comprador al arrendatario-vendedor a cambio de la PPE es igual al valor razonable de la PPE en la fecha de la transacción.
- c. Los pagos por el arrendamiento (que son a tasas de mercado) incluyen pagos variables, calculados como un porcentaje de los ingresos de actividades ordinarias generados por el arrendatario-vendedor usando la PPE durante el plazo de arrendamiento de cinco años. El arrendatario-vendedor ha determinado que los pagos variables no son en esencia pagos fijos como describe la NIIF 16.

La consulta preguntaba sobre la forma, en la transacción descrita, en que mide el arrendatario-vendedor el activo por derecho de uso que surge del arrendamiento posterior y, por ello, determina la ganancia o pérdida a reconocer en la fecha de la transacción.

El Comité observó que los requerimientos aplicables a la transacción descrita en la solicitud se encuentran en el párrafo 100 de la NIIF 16. El párrafo 100 señala que «si la transferencia de un activo por el arrendatario-vendedor satisface los requerimientos de la NIIF 15 para ser contabilizada como una venta del activo: (a) El arrendatario-vendedor medirá el activo por derecho de uso que surge de la venta con arrendamiento posterior en la proporción del importe en libros anterior del activo que se relaciona con los derechos de uso conservados por el arrendatario-vendedor. Por consiguiente, el arrendatario-vendedor reconocerá solo el importe de cualquier ganancia o pérdida relacionada con los derechos transferidos al arrendador-comprador. ...».

Por consiguiente, para medir el activo por derecho de uso que surge del arrendamiento posterior, el arrendatario-vendedor determina la parte de la PPE transferida al arrendador-comprador que se relaciona con el derecho de uso retenido—lo hace comparando, en la fecha de la transacción, el derecho de uso que retiene a través del arrendamiento posterior con los derechos que comprende la PPE en conjunto. La NIIF16 no prescribe un método para la determinación de esa propuesta. En la transacción descrita en la solicitud, el arrendatario-vendedor podría determinar la proporción comparando, por ejemplo, (a) el valor presente de los pagos esperados para el arrendamiento (incluyendo los que son variables) con (b) el valor razonable de la PPE en la fecha de la transacción.

La ganancia o pérdida que el arrendatario-vendedor reconoce en la fecha de la transacción es una consecuencia de su medición del activo por derecho de uso que surge del arrendamiento posterior. Puesto que el derecho de uso del arrendatario-vendedor retiene no se mide nuevamente como resultado de la transacción (se mide como una parte del importe en libros anterior de la PPE), el importe de la ganancia o pérdida reconocida se relaciona solo con los derechos transferidos al arrendador-comprador. Al aplicar el párrafo 53(i) de la NIIF 16, el arrendatario-vendedor revela las ganancias o pérdidas que surgen de las transacciones de venta y arrendamiento posterior.

El arrendatario-vendedor también reconoce un pasivo en la fecha de la transacción, incluso si

todos los pagos por el arrendamiento son variables y no dependen de un índice o tasa. La medición inicial del pasivo es consecuencia de la forma en que mide el activo por derecho de uso— y la ganancia o pérdida sobre la transacción de venta y arrendamiento posterior determinada— aplicando el párrafo 100(a) de la NIIF 16.

**Ejemplo ilustrativo**

**Un Arrendatario-vendedor realiza una transacción de venta y arrendamiento posterior mediante la cual transfiere un activo (PPE) a un Arrendador-comprador, y arrienda posteriormente esa PPE por cinco años. La transferencia de la PPE cumple los requerimientos de la NIIF 15 para contabilizarse como una venta de la PPE.**

**El importe en libros de la PPE en los estados financieros del Arrendatario-vendedor en la fecha de la transacción es de 1.000.000 u.m., y el importe pagado por el Arrendador-comprador de la PPE es de 1.800.000 u.m. (el valor razonable de la PPE en esa fecha). Todos los pagos por el arrendamiento (que son a tasas de mercado) son variables, calculados como un porcentaje de los ingresos de actividades ordinarias generados por el Arrendatario-vendedor usando la PPE durante el plazo de arrendamiento de cinco años. En la fecha de la transacción, el valor presente de los pagos esperados por el arrendamiento es de 450.000 u.m. No existen costos indirectos.**

**El Arrendatario-vendedor determina que es apropiado calcular la parte de la PPE que se relaciona con el derecho de uso retenido usando el valor presente de los pagos esperados por el arrendamiento. Sobre esta base, la parte de la PPE que se relaciona con el derecho de uso retenido es del 25%, calculado como 450.000 u.m. (valor presente de los pagos esperados por el arrendamiento) ÷ 1.800.000 u.m. (valor razonable de la PPE). Por consiguiente, la parte de la PPE que se relaciona con los derechos transferidos al Arrendador-comprador es del 75%, calculado como (1.800.000 u.m. – 450.000 u.m.) ÷ 1.800.000 u.m.**

**Aplicando el párrafo 100(a), el Arrendatario-vendedor:**

- a. Mide el activo por derecho de uso por 250.000 u.m., calculado como 1.000.000 u.m. (importe en libros anterior de la PPE) x 25% (parte de la PPE que se relaciona con el derecho de uso que retiene).**
- b. Reconoce una ganancia de 600.000 u.m. en la fecha de la transacción, que es la ganancia que se relaciona con los derechos transferidos al Arrendador-comprador. Esta ganancia se calcula como 800.000 u.m. [total ganancias sobre la venta de la PPE (1.800.000 u.m. - 1.000.000 u.m.)] x 75% (parte de la PPE que se relaciona con los derechos transferidos al Arrendador-comprador).**

**Aplicando el párrafo 100(a), el activo por derecho de uso no se mediría como cero en la fecha de la transacción porque cero no reflejaría la parte del importe en libros anterior de la PPE (1.000.000 u.m.) que se relaciona con el derecho de uso retenido por Arrendatario-vendedor.**

**En la fecha de la transacción, el Arrendatario-vendedor contabiliza la transacción de la forma siguiente:**

**Dr Efectivo 1.800.000 u.m.**

**Dr Activo por derecho de uso 250.000 u.m.**

**Cr. PPE 1.000.000 u.m.**

**Cr. Pasivo 450.000 u.m.**

**Cr. Ganancia sobre los derechos transferidos 600.000 u.m.**

**El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad determine, en la fecha de la transacción, la contabilización de la transacción de venta con arrendamiento posterior descrita en la solicitud. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir el tema a su agenda de emisión de normas.]**

101 Si el valor razonable [Referencia: Apéndice A (definición de valor razonable), NIIF 13] de la contraprestación por la venta de un activo no iguala el valor razonable del activo, o si los pagos por el arrendamiento no son a tasas de mercado, una entidad hará los ajustes siguientes para medir los recursos procedentes de la venta a valor razonable:

- (a) cualesquiera términos por debajo del mercado se contabilizarán como un anticipo de pagos por arrendamiento; y
- (b) cualesquiera términos por encima del mercado se contabilizarán como financiación adicional proporcionada por el arrendador-comprador al arrendatario-vendedor. [Referencia: ejemplo 24, Ejemplos Ilustrativos]

[Referencia: párrafo FC267, Fundamentos de las Conclusiones]

102 La entidad medirá cualquier ajuste potencial requerido por el párrafo 101 sobre la base del más fácilmente determinable, entre los siguientes:

- (a) la diferencia entre el valor razonable [Referencia: Apéndice A (definición de valor razonable), NIIF 13] de la contraprestación por la venta y el valor razonable del activo; y
- (b) la diferencia entre el valor presente de los pagos contractuales por el arrendamiento y el valor presente de los pagos por el arrendamiento a tasas de mercado.

102A Después de la fecha de inicio, el vendedor-arrendatario aplicará los párrafos 29 a 35 al activo por derecho de uso derivado del arrendamiento posterior y los párrafos 36 a 46 al pasivo por arrendamiento derivado de éste. Al aplicar los párrafos 36 a 46, el vendedor-arrendatario determinará los "pagos por arrendamiento" o los "pagos por arrendamiento revisados" de forma que el vendedor-arrendatario no reconozca ningún importe de la ganancia o pérdida que esté relacionado con el derecho de uso retenido por el vendedor-arrendatario. La aplicación de los requerimientos de este párrafo no impide que el vendedor-arrendatario reconozca en el resultado del periodo cualquier ganancia o pérdida relacionada con la finalización parcial o total de un arrendamiento tal y como se requiere en el párrafo 46(a).

[Referencia:

**párrafos FC267ZA a FC267ZF, Fundamentos de las Conclusiones**

**Ejemplo 25, Ejemplos Ilustrativos]**

### **La transferencia del activo no es una venta**

103 Si la transferencia de un activo por el arrendatario-vendedor no satisface los requerimientos de la NIIF 15 para ser contabilizada como una venta del activo:

- (a) el arrendatario-vendedor continuará reconociendo el activo transferido y reconocerá un pasivo financiero igual a los recursos de la transferencia. El pasivo financiero se contabilizará aplicando la NIIF 9.
- (b) El arrendador-comprador no reconocerá el activo transferido y reconocerá un activo financiero igual a los recursos de la transferencia. El activo financiero se contabilizará aplicando la NIIF 9.

[Referencia: párrafo FC265, Fundamentos de las Conclusiones]

## **Excepción temporal que surge de la reforma de la tasa de interés de referencia**

---

[Referencia: párrafos FC276A a FC267J, Fundamentos de las Conclusiones]

104 Un arrendatario aplicará los párrafos 105 y 106 a todas las modificaciones de arrendamiento que cambian la base para la determinación de los pagos por arrendamientos futuros como resultado de la reforma de la tasa de interés de referencia (véanse los párrafos 5.4.6 y 5.4.8 de la NIIF 9). Estos párrafos se aplican solo a dichas modificaciones del arrendamiento. Para este propósito, el término "reforma de la tasa de interés de referencia" tiene relación con la reforma en los mercados de una tasa de interés de referencia, como se describe en el párrafo 6.8.2 de la NIIF 9.

105 Como solución práctica, un arrendatario aplicará el párrafo 42 para contabilizar una modificación de un arrendamiento requerida por la reforma de la tasa de interés de referencia. Esta solución práctica se aplica solo a estas modificaciones. A ese propósito, se requiere una modificación del arrendamiento, por la reforma de la tasa de interés de referencia si, y solo si, se cumplen estas dos condiciones:

- (a) la modificación es necesaria como consecuencia directa de la reforma de la tasa de interés de referencia; y
- (b) la nueva base para la determinación de los pagos por arrendamiento es económicamente equivalente a la base anterior (es decir, la base inmediatamente precedente a la modificación).

106 Sin embargo, si hay otras modificaciones del arrendamiento, además de las requeridas por la reforma de la tasa de interés de referencia, un arrendatario utilizará los requerimientos aplicables de esta Norma para contabilizar todas las modificaciones del arrendamiento realizadas al mismo tiempo, incluyendo las requeridas por la reforma de la tasa de interés de referencia.

## Apéndice A

### Definiciones de términos

*Este apéndice es parte integrante de la Norma.*

|   |   |
|---|---|
| <b>fecha de comienzo del arrendamiento (fecha de comienzo)</b>                    | La fecha en la que un <b>arrendador</b> pone un <b>activo subyacente</b> a disposición de un <b>arrendatario</b> .  |
| <b>vida económica</b>   | El periodo a lo largo del cual se espera que un activo se use económicamente por uno o más usuarios o la cantidad de producción o unidades similares que se espera obtener de un activo por uno o más usuarios.   |
| <b>fecha de vigencia de la modificación</b>                                       | La fecha en la que las partes acuerdan una <b>modificación del arrendamiento</b> .  |
| <b>valor razonable</b>  | A efectos de que la aplicación por parte del <b>arrendador</b> de los requerimientos de contabilización de esta Norma, el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, en condiciones de independencia mutua.<br><br>[Referencia: párrafo FC66, Fundamentos de las Conclusiones]         |
| <b>arrendamiento financiero</b>   | Un <b>arrendamiento</b> que transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del <b>activo subyacente</b> .  |
| <b>pagos fijos</b>  | Los pagos realizados por un <b>arrendatario</b> a un <b>arrendador</b> por el derecho a usar un <b>activo subyacente</b> a lo largo del <b>plazo del arrendamiento</b> , excluyendo los <b>pagos por arrendamiento variables</b> .  |
| <b>inversión bruta en el arrendamiento</b>  | La suma de:<br>(a) los <b>pagos por arrendamiento</b> a recibir por el <b>arrendador</b> por el <b>arrendamiento financiero</b> ; y<br>(b) cualquier <b>valor residual no garantizado</b> que corresponda al arrendador.  |
| <b>fecha de inicio del acuerdo de arrendamiento (fecha de inicio del acuerdo)</b> | La fecha más temprana entre la del acuerdo de un <b>arrendamiento</b> y la del compromiso de ejecutar, por las partes, los principales términos y condiciones del acuerdo.  |
| <b>costos directos iniciales</b>  | Los costos incrementales de obtener un <b>arrendamiento</b> en los que no se habría incurrido si el arrendamiento no se hubiera obtenido, excepto los costos incurridos por un <b>arrendador</b> , que es a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, en relación con un <b>arrendamiento financiero</b> .<br><br>[Referencia: párrafo FC150, Fundamentos de las Conclusiones] |
| <b>tasa de interés implícita en el arrendamiento</b>                              | Tasa de interés que iguala el valor presente de (a) los <b>pagos por el arrendamiento</b> y (b) el <b>valor residual no garantizado</b> , con la suma de (i) el <b>valor razonable</b> del <b>activo subyacente</b> y (ii) cualquier <b>costo directo inicial</b> del arrendador.   |
| <b>arrendamiento</b>  | Un contrato, o parte de un contrato, que transmite el derecho a usar un activo (el <b>activo subyacente</b> ) por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.<br><br>[Referencia:<br>párrafos B9 a B31<br>párrafos FC105 a FC125 y FC32 a FC34, Fundamentos de las Conclusiones]   |
| <b>incentivos del arrendamiento</b>   | Pagos realizados por un <b>arrendador</b> al <b>arrendatario</b> asociados con un <b>arrendamiento</b> , o el reembolso o la asunción por un arrendador de los costos de un arrendatario.   |
| <b>modificación del arrendamiento</b>   | Un cambio en el alcance de un <b>arrendamiento</b> , o la contraprestación de un arrendamiento, que no fue parte de los términos y condiciones originales (por ejemplo,   |

añadir o terminar el derecho a usar uno o más **activos subyacentes**, o ampliar o acortar la **duración contractual del arrendamiento**).

[Referencia: párrafo FC201, Fundamentos de las Conclusiones]

**pagos por arrendamiento** Los pagos realizados por un **arrendatario** a un **arrendador** relacionados con el derecho a usar un **activo subyacente** a lo largo del **plazo del arrendamiento**, que comprenden lo siguiente:

- (a) **pagos fijos** (incluyendo los pagos fijos en esencia [Referencia: párrafo B42]), menos los **incentivos del arrendamiento** por pagar;
- (b) **pagos por arrendamiento variables** que dependen de un índice o una tasa;
- (c) el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción; y
- (d) pagos por penalizaciones derivadas de la terminación del **arrendamiento**, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento.

Para el arrendatario, los pagos por arrendamiento también incluyen los importes a pagar por el arrendatario según las **garantías de valor residual**. Los pagos por arrendamiento no incluyen pagos asignados a los componentes de un contrato que no son arrendamientos, a menos que el arrendatario elija combinar componentes que no son arrendamientos con un componente de arrendamiento y contabilizarlos como un componente de arrendamiento único.

Para el arrendador, los pagos por arrendamiento también incluyen cualquier garantía de valor residual proporcionada al arrendador por el arrendatario, una parte relacionada con el arrendatario o un tercero no relacionado con el arrendador que es financieramente capaz de satisfacer las obligaciones bajo garantía; Los pagos por arrendamiento no incluyen los pagos asignados a componentes que no son arrendamientos.

**plazo del arrendamiento** El periodo no cancelable por el cual un **arrendatario** tiene un derecho a usar un **activo subyacente**, junto con:

- (a) los periodos cubiertos por una opción de ampliar el **arrendamiento** si el arrendatario va a ejercer con razonable certeza esa opción; y
- (b) los periodos cubiertos por una opción para terminar el arrendamiento si el arrendatario no va a ejercer con razonable certeza esa opción;

[Referencia: párrafos 18, 19 y B34 a B40]

**arrendatario** Una entidad que obtiene el derecho a usar un **activo subyacente** por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.

**tasa incremental de los préstamos del arrendatario** La tasa de interés que un **arrendatario** tendría que pagar por pedir prestado por un plazo similar, y con una seguridad semejante, los fondos necesarios para obtener un activo de valor similar al **activo por derecho de uso** en un entorno económico parecido.<sup>E4</sup>

**E4** [IFRIC® Update, septiembre de 2019, Decisión de Agenda, «NIIF 16 Arrendamientos—Tasa incremental de los préstamos del arrendatario»]

El Comité recibió una solicitud sobre la definición de una tasa incremental de los préstamos del arrendatario en la NIIF 16. La solicitud preguntaba si se requiere que la tasa incremental de los préstamos del arrendatario refleje la tasa de interés de un préstamo con un vencimiento similar al del arrendamiento y un perfil de pago similar al de los pagos por arrendamiento.

Al aplicar la NIIF 16 un arrendatario utilizará su tasa incremental del préstamo al medir un pasivo por arrendamiento cuando la tasa de interés implícita del arrendamiento no puede determinarse con facilidad (párrafo 26 de la NIIF 16). El Apéndice A de la NIIF 16 define la tasa incremental de los préstamos del arrendatario como «la tasa de interés que un arrendatario tendría que pagar por pedir prestado por un plazo similar, y con una seguridad semejante, los fondos necesarios para obtener un activo de valor análogo al activo por derecho de uso en un entorno económico parecido». Por ello, la tasa incremental de los préstamos del arrendatario es una tasa específica del

arrendamiento que el Consejo definió como «para tener en cuenta los términos y condiciones del arrendamiento (párrafo FC162).

Al determinar su tasa incremental de los préstamos, el Consejo explicó en el párrafo FC162 que, dependiendo de la naturaleza del activo subyacente y de los términos y condiciones del arrendamiento, un arrendatario podría ser capaz de hacer referencia, como punto de partida, a una tasa que es fácilmente observable. Un arrendatario debería ajustar esta tasa observable como sea necesario para determinar su tasa de interés incremental de los préstamos como se define en la NIIF 16.

El Comité observó que la definición de una tasa incremental de los préstamos del arrendatario requiere que un arrendatario determine su tasa incremental del préstamo para un arrendamiento concreto considerando los términos y condiciones del arrendamiento, y determine una tasa que refleje la tasa que tendría que pagar por pedir prestado:

- a. a lo largo de un plazo similar al plazo del arrendamiento;
- b. con una garantía similar a la garantía (garantía colateral) del arrendamiento;
- c. el importe necesario para obtener un activo de un valor similar al activo por derecho de uso que surge del arrendamiento; y
- d. en un entorno económico similar al de ese arrendamiento.

La definición de una tasa incremental de los préstamos del arrendatario de la NIIF 16 no requiere de forma explícita que un arrendamiento determine su tasa incremental del préstamo para reflejar la tasa de interés de un préstamo con un perfil de pago similar a los pagos del arrendamiento. No obstante, el Comité observó que, al aplicar el juicio para determinar su tasa incremental de los préstamos como se define en la NIIF 16, sería congruente con el objetivo del Consejo al desarrollar la definición de tasa incremental del préstamo para un arrendatario, remitirse como punto de partida a la tasa fácilmente observable para un préstamo con un perfil de pagos similar que el del arrendamiento

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 16 proporcionan una base adecuada para que un arrendatario determine su tasa incremental del préstamo. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir el tema a su agenda de emisión de normas.]

|   |   |
|---|---|
| <b>arrendador</b>                         | Una entidad que proporciona el derecho a usar un <b>activo subyacente</b> por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.  |
| <b>inversión neta en el arrendamiento</b> | La <b>inversión bruta en el arrendamiento</b> descontada a la <b>tasa de interés implícita en éste</b> .  |
| <b>arrendamiento operativo</b>            | Un <b>arrendamiento</b> que no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del <b>activo subyacente</b> .   |
| <b>pagos opcionales del arrendamiento</b> | Pagos a realizar por un <b>arrendatario</b> a un <b>arrendador</b> por el derecho a usar un <b>activo subyacente</b> durante los periodos cubiertos por una opción de ampliar o terminar un <b>arrendamiento</b> que están incluidos en el <b>plazo del arrendamiento</b> .                   |
| <b>periodo de uso</b>                     | El periodo total de tiempo que se usa un activo para cumplir un contrato con un cliente (incluyendo los periodos de tiempo no consecutivos).  |
| <b>garantía de valor residual</b>         | Una garantía realizada a un <b>arrendador</b> por una parte no relacionada con éste de que el valor (o una parte del valor) de un <b>activo subyacente</b> al final periodo de un <b>arrendamiento</b> será, al menos, de un importe especificado.  |
| <b>activo por derecho de uso</b>          | Un activo que representa un derecho a que un <b>arrendatario</b> use un <b>activo subyacente</b> durante el <b>plazo del arrendamiento</b> .  |
| <b>arrendamiento a corto plazo</b>        | Un <b>arrendamiento</b> que, en la <b>fecha de comienzo</b> , tiene un <b>plazo de arrendamiento</b> de 12 meses o menos. Un arrendamiento que contiene una opción de compra no es un arrendamiento a corto plazo.<br><br>[Referencia: párrafos FC91 a FC96, Fundamentos de las Conclusiones] |
| <b>subarrendamiento</b>                   | Una transacción por la cual un <b>activo subyacente</b> es arrendado nuevamente por un <b>arrendatario</b> (“arrendador intermedio”) a un tercero, y el <b>arrendamiento</b> (“arrendamiento principal”) entre el arrendador que es el propietario y el arrendatario                          |



|   |  |
|---|--|
|   | permanece vigente.   |
| <b>activo subyacente</b>                                  | Un activo que es el sujeto de un <b>arrendamiento</b> , por el cual el derecho a usar ese activo ha sido proporcionado por un <b>arrendador</b> a un <b>arrendatario</b> .   |
| <b>ingresos financieros no acumulados (no devengados)</b> | La diferencia entre: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) la <b>inversión bruta en el arrendamiento</b>; y</li> <li>(b) la <b>inversión neta en el arrendamiento</b>.</li> </ul>   |
| <b>valor residual no garantizado</b>                      | Parte del valor residual del <b>activo subyacente</b> , cuya realización por parte del <b>arrendador</b> no está asegurada o que solo está garantizada por un tercero relacionado con el arrendador.   |
| <b>pagos variables del arrendamiento</b>                  | La parte de los pagos realizados por un <b>arrendatario</b> a un <b>arrendador</b> , por el derecho a usar un <b>activo subyacente</b> durante el <b>plazo del arrendamiento</b> , que varía debido a cambios en hechos y circunstancias ocurridos después de la <b>fecha de comienzo</b> , y son distintos del paso del tiempo. |

## **Términos definidos en otras Normas y usados en ésta con el mismo significado**

|                  |   |
|------------------|---|
| <b>contrato</b>  | Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.<br><b>[Referencia: párrafo FC127, Fundamentos de las Conclusiones]</b>                         |
| <b>vida útil</b> | El periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de una entidad. |

## Apéndice B

### Guía de aplicación

*Este apéndice forma parte integrante de la Norma. Describe la aplicación de los párrafos 1 a 103 y tiene el mismo valor normativo que las otras partes de la Norma.*

#### Aplicación de la cartera

B1 Esta Norma especifica la contabilización de un arrendamiento individual. Sin embargo, como una solución práctica, una entidad puede aplicar esta Norma a una cartera de arrendamientos con características similares, si espera de forma razonable que los efectos sobre los estados financieros de aplicar esta Norma a la cartera no diferirían de forma significativa de su aplicación a los arrendamientos individuales de la cartera. Al contabilizar una cartera, una entidad utilizará estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño y composición de la cartera.

**[Referencia:**

**párrafos FC82 y FC83, Fundamentos de las Conclusiones**

**ejemplo 11, Ejemplos Ilustrativos]**

#### Combinación de contratos

B2 Al aplicar esta Norma, una entidad combinará dos o más contratos realizados al mismo tiempo, o próximos entre sí, con la misma contraparte (o con partes relacionadas con esa contraparte) y contabilizará los contratos como uno único, si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:

- (a) los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial global que no puede comprenderse sin considerar los contratos conjuntamente;
- (b) el importe de la contraprestación a pagar en un contrato depende del precio o desempeño del otro contrato; o
- (c) los derechos a usar los activos subyacentes transmitidos en los contratos (o algunos derechos a usar los activos subyacentes transmitidos en cada uno de los contratos) forman un componente del arrendamiento único como se describe en el párrafo B32.

**[Referencia: párrafo FC130 a FC132, Fundamentos de las Conclusiones]**

#### Exención de reconocimiento: arrendamientos para los que el activo subyacente es de bajo valor (párrafos 5 a 8)

**[Referencia: ejemplo 11, Ejemplos Ilustrativos]**

B3 Excepto por lo que se especifica en el párrafo B7, esta Norma permite que un arrendatario aplique el párrafo 6 para contabilizar arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor.

**[Referencia: párrafos FC98 a FC104, Fundamentos de las Conclusiones]**

B4 La evaluación de si un activo subyacente es de bajo valor se realiza en términos absolutos. Los arrendamientos de activos de bajo valor cumplen los requisitos del tratamiento contable del párrafo 6 independientemente de si esos arrendamientos son significativos para el arrendatario. La evaluación no se ve afectada por el tamaño, naturaleza o circunstancias del arrendatario. Por consiguiente, se espera que los diferentes arrendatarios alcancen las mismas conclusiones sobre si un activo subyacente concreto es de bajo valor.

**[Referencia: párrafos FC101 y FC102, Fundamentos de las Conclusiones]**

B5 Un activo subyacente puede ser de bajo valor solo si:

- (a) el arrendatario puede beneficiarse del uso del activo subyacente en sí mismo o junto con otros recursos que están fácilmente disponibles para el arrendatario;
- (b) el activo subyacente no es altamente dependiente o está altamente interrelacionado con otros activos.

**[Referencia: párrafo FC102, Fundamentos de las Conclusiones]**

B6 Un arrendamiento de un activo subyacente no cumple los requisitos de un arrendamiento de un activo de bajo valor si la naturaleza del activo es tal que, cuando es nuevo, el activo no es habitualmente de bajo valor. Por ejemplo, los arrendamientos de vehículos no cumplirían los requisitos de activos de bajo valor porque un vehículo nuevo no sería habitualmente de bajo valor.

**[Referencia: párrafo FC100, Fundamentos de las Conclusiones]**

B7 Si un arrendatario subarrienda un activo, o espera subarrendar un activo, el arrendamiento principal no cumple los requisitos de un arrendamiento de un activo de bajo valor.

B8 Algunos ejemplos, de activos subyacentes de bajo valor pueden ser las tabletas y computadoras personales, así como los elementos pequeños de mobiliario de oficina y teléfonos.

## Identificación de un arrendamiento (párrafos 9 a 11)

B9 Para evaluar si un contrato transmite el derecho de controlar el uso de un activo identificado (véanse los párrafos B13 a B20) por un periodo de tiempo, una entidad evaluará si, a lo largo de todo el *periodo de uso*, el cliente tiene:

- (a) el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo identificado (como se describe en los párrafos B21 a B23); y
- (b) el derecho a decidir el uso del activo identificado (como se describe en los párrafos B24 a B30).

**[Referencia: párrafos FC105 a FC110 y FC125, Fundamentos de las Conclusiones]**

B10 Si el cliente tiene el derecho de controlar el uso de un activo identificado durante solo una parte del plazo del contrato, dicho contrato contiene un arrendamiento por esa parte del plazo.

B11 Un contrato para recibir bienes o servicios puede realizarse mediante un acuerdo conjunto, o en nombre de un acuerdo conjunto, como se define en la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*. **[Referencia: párrafos 4 a 6 y B2 a B4 y Apéndice A (definición de acuerdo conjunto), NIIF 11]** En este caso, el acuerdo conjunto se considera que es el cliente en el contrato. Por consiguiente, al evaluar si un contrato contiene un arrendamiento, una entidad evaluará si el acuerdo conjunto tiene el derecho de controlar el uso de un activo identificado a lo largo de todo el periodo de uso.

**[Referencia: párrafo FC126, Fundamentos de las Conclusiones]**

B12 Una entidad evaluará si un contrato contiene un arrendamiento para cada componente potencial del arrendamiento separado. Dirigirse al párrafo B32 para guías sobre los componentes separados del arrendamiento.

## Activos identificados

B13 Un activo se identifica habitualmente por estar explícitamente especificado en un contrato. Sin embargo, un activo puede también identificarse por estar implícitamente especificado en el momento en que el activo está disponible para su uso por el cliente. **[Referencia: ejemplo 8, Ejemplos Ilustrativos]**

**[Referencia: párrafo FC111, Fundamentos de las Conclusiones]**

### *Derechos sustantivos de sustitución*

B14 Incluso si se especifica un activo, un cliente no tiene el derecho a usar un activo identificado si el proveedor tiene el derecho sustantivo de sustituir el activo a lo largo de todo el periodo de uso. El derecho de un proveedor de sustituir un activo es sustantivo solo si existen las siguientes condiciones:

- (a) el proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos a lo largo de todo el periodo de uso (por ejemplo, el cliente no puede impedir que el proveedor sustituya el activo y hay activos alternativos fácilmente disponibles para el proveedor o podrían encontrarse por el proveedor dentro de un periodo de tiempo razonable); y
- (b) el proveedor se beneficiaría económicamente del ejercicio de su derecho a sustituir el activo (es decir, se espera que los beneficios económicos asociados con la sustitución superen los costos asociados con la sustitución del activo). **[Enlace a ejemplo 7, Ejemplos Ilustrativos sobre cuándo los derechos de sustitución no son sustantivos debido al costo]**

**[Referencia: párrafos FC112 y FC113, Fundamentos de las Conclusiones]**

**[Enlace a Ejemplo 1B y 2, Ejemplos Ilustrativos sobre ejemplos de cuándo no es un arrendamiento]**

B15 Si el proveedor tiene un derecho o una obligación de sustituir el activo solo a partir de una fecha concreta o de que ocurra un suceso especificado, el derecho de sustitución del proveedor no es sustantivo porque el proveedor no tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos a lo largo de todo el periodo de uso.

**[Referencia: párrafo FC114, Fundamentos de las Conclusiones]**

B16 La evaluación por una entidad de si el derecho de sustitución de un proveedor es sustantivo se basa en hechos y circunstancias al inicio del contrato y excluirá la consideración de sucesos futuros que, al inicio del contrato, no se considera probable que ocurran. Algunos ejemplos de sucesos futuros que, al inicio del contrato, no se consideraría probable que ocurran y, por ello, deben excluirse de la evaluación incluyen:

- (a) un acuerdo por un cliente futuro de pagar un precio por uso del activo superior al de mercado;
- (b) la introducción de nueva tecnología que no está sustancialmente desarrollada al inicio del contrato;
- (c) una diferencia sustancial entre el uso del activo por el cliente, o el rendimiento del activo, y el uso o rendimiento considerado probable al inicio del contrato; y
- (d) una diferencia sustancial entre el precio de mercado del activo durante el periodo de uso, y el precio de mercado considerado probable al inicio del contrato.

**[Referencia: ejemplo 4, Ejemplos Ilustrativos (ejemplo de cuándo los derecho de sustitución no son sustantivos)]**

B17 Si el activo se encuentra en los locales del cliente o en cualquier otro sitio, los costos asociados con la sustitución son generalmente mayores que cuando se encuentra en los locales del proveedor y, por ello, son más probables que superen los beneficios asociados con la sustitución del activo.

B18 Los derechos u obligaciones del proveedor para sustituir el activo por reparaciones y mantenimiento, si el activo no está operando adecuadamente o si una actualización técnica pasa a estar disponible no impide al cliente tener el derecho a usar un activo identificado.

**[Referencia: ejemplos 1A y 3A, Ejemplos Ilustrativos]**

B19 Si el cliente no puede determinar fácilmente si el proveedor tiene un derecho de sustitución sustantivo, el cliente supondrá que cualquier derecho de sustitución no es sustantivo.<sup>E5</sup>

**[Referencia: párrafo FC115, Fundamentos de las Conclusiones]**

**E5 [IFRIC® Update, marzo de 2023, Decisión de Agenda, «NIIF 16 Arrendamientos—Definición de Arrendamiento—Derechos Sustitución»**

**El Comité recibió una solicitud sobre cómo evaluar si un contrato contiene un arrendamiento. La solicitud preguntaba si:**

- a. el nivel en el que evaluar si un contrato contiene un arrendamiento—considerando cada activo por separado o todos los activos juntos—cuando el contrato es para el uso de más de un activo similar; y**
- b. cómo evaluar si un contrato contiene un arrendamiento aplicando la NIIF 16 cuando el proveedor tiene derechos de sustitución particulares-es decir, el proveedor:**
  - i. tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos durante todo el periodo de uso; pero**
  - ii. no se beneficiaría económicamente del ejercicio de su derecho a sustituir el activo durante todo el periodo de uso.**

**La definición de un arrendamiento**

**El párrafo 9 de la NIIF 16 señala que «un contrato es, o contiene, un arrendamiento si transmite el derecho a usar un activo identificado por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación». La aplicación del párrafo B9 de la NIIF 16, para que un contrato cumpla la definición de arrendamiento el cliente debe tener:**

- a. el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo identificado a lo largo del periodo de uso; y**
- b. el derecho a decidir el uso del activo identificado a lo largo del periodo de uso.**

**El periodo de uso es "el periodo total de tiempo que se utiliza un activo para cumplir un contrato con un cliente (incluidos los periodos de tiempo no consecutivos)" (Apéndice A de la NIIF 16).**

**El párrafo B12 de la NIIF 16 señala que "una entidad evaluará si un contrato contiene un**

arrendamiento para cada componente potencial de arrendamiento separado" y remite a una entidad al párrafo B32 de la NIIF 16 para la guía de aplicación sobre componentes de arrendamiento separados. El párrafo B32 especifica que el derecho de uso de un activo subyacente es un componente de arrendamiento separado si:

- a. el arrendatario puede beneficiarse del uso del activo subyacente por sí solo o junto con otros recursos que estén fácilmente disponibles para el arrendatario; y
- b. el activo subyacente no depende ni está muy interrelacionado con los demás activos subyacentes del contrato.

#### Activos identificados

El primer requerimiento para que un contrato cumpla la definición de arrendamiento es que un cliente controle el uso de un activo identificado. Los párrafos B13 a B20 de la NIIF 16 proporcionan guías de aplicación sobre un activo identificado.

El párrafo B13 señala que "un activo se identifica normalmente por estar explícitamente especificado en un contrato. Sin embargo, un activo también puede identificarse por estar implícitamente especificado en el momento en que el activo se pone a disposición del cliente para su uso".

Pero "aunque se especifique un activo, un cliente no tiene el derecho de uso de un activo identificado si el proveedor tiene el derecho sustantivo de sustituir el activo durante todo el periodo de uso" (párrafo B14). En ese caso, el proveedor—y no el cliente—controla el uso del activo. En consecuencia, no existe un activo identificado; el contrato no contiene un arrendamiento.

Para que un derecho de sustitución sea *sustantivo*, el párrafo B14 señala que deben darse las dos condiciones siguientes:

- a. el proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos durante todo el periodo de uso (por ejemplo, el cliente no puede impedir que el proveedor sustituya el activo y el proveedor dispone fácilmente de activos alternativos o puede obtenerlos en un periodo de tiempo razonable); y
- b. el proveedor se beneficiaría económicamente del ejercicio de su derecho a sustituir el activo (es decir, se espera que los beneficios económicos asociados a la sustitución del activo superen los costos asociados a la sustitución del activo).

El párrafo B16 señala que "la evaluación por parte de una entidad de si el derecho de sustitución de un proveedor es sustantivo [...] excluirá la consideración de eventos futuros que, al inicio del contrato, no se considere probable que se produzcan".

Los párrafos B15 a B18 especifican requerimientos que significan, en cada una de las siguientes situaciones, que el derecho de sustitución de un proveedor *no* es sustantivo (o que el cliente no se ve privado de tener el derecho de uso de un activo identificado):

- a. el proveedor tiene el derecho o la obligación de sustituir el activo solo en una fecha determinada o tras el acaecimiento de un evento específico;
- b. el proveedor se beneficiaría económicamente del ejercicio de su derecho solo en caso de que suceda un evento futuro que, al inicio del contrato, no se considera probable que se produzca; o
- c. el proveedor tiene el derecho o la obligación de sustituir el activo solo para reparaciones y mantenimiento, si el activo no funciona correctamente o si está disponible una mejora técnica.

El párrafo B17 destaca que es más probable que los costos de la sustitución superen los beneficios asociados cuando el activo se encuentra en las instalaciones del cliente o en otro lugar.

Los párrafos FC112 a FC115 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la NIIF 16 explican el razonamiento del IASB al desarrollar los requerimientos sobre los derechos de sustitución. El párrafo FC113 señala que "la finalidad del IASB al incluir [estos requerimientos] es diferenciar entre:

- a. derechos de sustitución que dan lugar a que no haya un activo identificado porque el proveedor, y no el cliente, controla el uso de un activo; y
- b. derechos de sustitución que no cambien la esencia o el carácter del contrato porque no es probable, o práctica o económicamente factible, que el proveedor ejerza esos derechos".

El párrafo FC113 continúa explicando que, en el momento de desarrollar la NIIF 16, el IASB opinaba "que, en muchos casos, estará claro que el proveedor no se beneficiaría del ejercicio de un derecho de sustitución debido a los costos asociados a la sustitución de un activo".

El párrafo B19 requiere que el cliente suponga que el derecho de sustitución de un proveedor *no* es sustantivo si el cliente no puede determinar fácilmente si el proveedor tiene un derecho de sustitución sustantivo. El párrafo FC115 destaca que:

a. El requerimiento del párrafo B19 responde a la preocupación de los interesados de que "en algunos casos sería difícil, si no imposible, para un cliente determinar si el derecho de sustitución de un proveedor es sustantivo".

b. "Si los derechos de sustitución son sustantivos, el IASB considera que esto quedaría relativamente claro a partir de los hechos y las circunstancias".

En consecuencia, el Comité observó que los requerimientos de los párrafos B13 a B19 establecen un listón alto para que un cliente concluya que no existe un activo identificado cuando se especifica explícita o implícitamente un activo.

El Comité también observó que determinar si el derecho de un proveedor a sustituir un activo es sustantivo *durante todo* el periodo de uso, como requiere el párrafo B14, requiere juicio. El párrafo B14(a) especifica que un proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos durante todo el periodo de uso, incluso si el proveedor no dispone ya de activos alternativos pero podría obtenerlos en un periodo de tiempo razonable. Esto ilustra que el término "durante todo el periodo de uso" no significa en todo momento dentro de ese periodo.

Aplicación de los requerimientos de la NIIF 16 al hecho descrito en la solicitud

*En los hechos descritos en la solicitud:*

a. *Un cliente firma un contrato de 10 años con un proveedor para el uso de 100 activos nuevos similares—baterías utilizadas en autobuses eléctricos. El cliente utiliza cada batería junto con otros recursos de los que dispone fácilmente (cada batería se utiliza en un autobús que el cliente posee o alquila a una parte no relacionada con el proveedor).*

b. *Se supone que el proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos durante toda la vigencia del contrato de forma que se dé la condición del párrafo B14(a).*

c. *Si se tuviera que sustituir una batería, se requeriría que el proveedor compensara al cliente por cualquier ingreso de actividades ordinarias perdido o por los costos incurridos mientras la sustitución tiene lugar. Que la sustitución sea económicamente beneficiosa para el proveedor en un momento dado depende tanto del importe de la compensación por pagar al cliente como del estado de la batería.*

d. *Al inicio del contrato, se espera que el proveedor no se beneficie económicamente de la sustitución de una batería que haya sido utilizada durante menos de tres años, pero podría beneficiarse económicamente de la sustitución de una batería que haya sido utilizada durante tres años o más.*

El nivel en el que evaluar si un contrato contiene un arrendamiento

*En los hechos descritos en la solicitud:*

a. el cliente puede beneficiarse del uso de cada activo (una batería) junto con otros recursos (un autobús) a su disposición; y

b. cada batería no depende ni está muy interrelacionada con las demás baterías del contrato.

Por lo tanto, el Comité concluyó que, en los hechos descritos en la solicitud, aplicando el párrafo B12, el cliente evalúa si el contrato contiene un arrendamiento—incluyendo la evaluación de si el derecho de sustitución del proveedor es sustantivo—para cada componente potencial de arrendamiento separado, es decir, para cada batería.

**Activo identificado**

En el hecho descrito en la solicitud se especifica cada batería. Aunque no se especifique explícitamente en el contrato, una batería estaría implícitamente especificada en el momento en que se pone a disposición del cliente para su uso. Por lo tanto, el Comité observó que, a menos que el proveedor tenga el derecho sustantivo de sustituir la batería durante todo el periodo de uso, cada batería es un activo identificado.

En los hechos descritos en la solicitud, se asume que existe la condición del párrafo B14(a)—el proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos durante todo el periodo de uso. El Comité observó, sin embargo, que como no se espera que el proveedor se beneficie económicamente del ejercicio de su derecho a sustituir una batería durante al menos los tres primeros años del contrato, la condición del párrafo B14(b) no existe durante todo el periodo de uso. Por lo tanto, el proveedor no tiene el derecho sustantivo de sustituir una batería durante todo el periodo de uso. Aunque determinar si el derecho de sustitución de un proveedor es sustantivo

durante todo el periodo de uso puede requerir juicio, el Comité observó que los hechos y circunstancias de estos hechos son tales que está claro que el derecho del proveedor no es sustantivo durante todo ese periodo.

#### La conclusión del Consejo

El Comité concluyó que, en los hechos descritos en la solicitud, cada batería es un activo identificado. Para evaluar si el contrato contiene un arrendamiento, el cliente aplicaría entonces los requerimientos de los párrafos B21 a B30 de la NIIF 16 para evaluar si, a lo largo del periodo de uso, tiene derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados del uso, y dirigir el uso, de cada batería. Si el cliente concluye que el contrato contiene un arrendamiento, aplicaría los requerimientos de los párrafos 18 a 21 de la NIIF 16 para determinar el plazo del arrendamiento.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 16 proporcionan una base adecuada para que una entidad evalúe el nivel en el que evaluar si el contrato contiene un arrendamiento y si existe un activo identificado en el esquema de hechos descrito en el requerimiento. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.]

### *Partes de los activos*

- B20 Una parte de la capacidad de un activo es un activo identificable si es físicamente distinto (por ejemplo, un piso de un edificio).<sup>E6</sup> [Referencia: ejemplo 3A, Ejemplos Ilustrativos] Una capacidad u otra parte de un activo que no es físicamente distinta (por ejemplo, una parte de la capacidad de un cable de fibra óptica) no es un activo identificable, a menos que represente sustancialmente toda la capacidad del activo y, de ese modo proporcione al cliente el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo.

[Referencia: párrafo FC116, Fundamentos de las Conclusiones]

[Enlace a ejemplo 3B, Ejemplos Ilustrativos sobre ejemplo de cuándo no es un arrendamiento]

- E6 [IFRIC® Update, junio de 2019, Decisión de Agenda, «NIIF 16 Arrendamientos—Derechos del Subsuelo»]

El Comité recibió una solicitud sobre un contrato concreto para derechos del subsuelo. En el Contrato descrito en la solicitud, un operador de ductos (cliente) obtiene el derecho a colocar un oleoducto en un espacio subterráneo por 20 años a cambio de una contraprestación. El contrato especifica la localización exacta y dimensiones (trazado, ancho y profundidad) del espacio subterráneo en el cual se situará el conducto. El propietario del terreno conserva el derecho a usar la superficie del terreno sobre el conducto, pero no tiene derecho a acceder o cambiar de otro modo el uso del espacio subterráneo especificado a lo largo del periodo de 20 años de uso. El cliente tiene derecho a realizar trabajos de inspección, reparación y mantenimiento (incluyendo la sustitución de las secciones dañadas del conducto cuando sea necesario).

La solicitud preguntaba si la NIIF 16, NIC 38 *Activos Intangibles* u otra Norma NIIF es aplicable a la contabilización del contrato.

¿Qué Norma NIIF considerará una entidad en primer lugar?

El párrafo 3 de la NIIF 16 requiere que una entidad aplique la NIIF 16 a todos los arrendamientos con limitadas excepciones. El párrafo 9 de la NIIF 16 señala que: «Al inicio de un contrato, una entidad evaluará si el contrato es, o contiene, un arrendamiento.»

El Comité observó que, en el contrato descrito en la solicitud, ninguna de las excepciones de los párrafos 3 y 4 de la NIIF 16 se aplica—en concreto el Comité destacó que el espacio subterráneo es tangible. Por consiguiente, si el contrato contiene un arrendamiento, la NIIF 16 se aplicará a ese arrendamiento. Si el contrato no contiene un arrendamiento, la entidad consideraría entonces qué otra Norma NIIF es aplicable.

Por ello, el Comité concluyó que la entidad considere en primer lugar si el contrato contiene un arrendamiento como se define en la NIIF 16.

#### La definición de un arrendamiento

El párrafo 9 de la NIIF 16 señala que «un contrato es, o contiene, un arrendamiento si transmite el derecho a usar un activo identificado por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación». Al aplicar el párrafo B9 de la NIIF 16 para cumplir la definición de un arrendamiento el cliente debe tener:

- a. el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo

identificado a lo largo del periodo de uso; y

b. el derecho a decidir el uso del activo identificado a lo largo del periodo de uso.

#### *Activos identificados*

Los párrafos B13 a B20 de la NIIF 16 proporcionan guías de aplicación sobre un activo identificado. El párrafo B20 señala que «una parte de la capacidad de un activo es un activo identificable si es físicamente distinto». Pero, un cliente no tiene el derecho a usar un activo identificado si el proveedor tiene el derecho sustantivo de sustituir el activo a lo largo del periodo de uso (párrafo B14).

El Comité observó que, en el contrato descrito en la solicitud, el espacio subterráneo especificado es físicamente distinto del resto del terreno. Las especificaciones del contrato incluyen el trazado, ancho y profundidad del conducto, definiendo de ese modo, un espacio subterráneo físicamente distinto. El espacio por ser subterráneo no afecta por sí mismo si es un activo identificado—el espacio subterráneo especificado es físicamente distinto del mismo modo que un área especificada de espacio sobre la superficie del terreno sería físicamente distinta.

El propietario del terreno no tiene el derecho de sustituir el espacio subterráneo a lo largo del periodo de uso. Por consiguiente, el Comité concluyó que el espacio subterráneo especificado es un activo identificado como se describe en los párrafos B13 a B20.

#### *Derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso*

Los párrafos B21 a B23 de la NIIF 16 proporcionan las guías de aplicación sobre el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo identificado a lo largo del periodo de uso. El párrafo B21 especifica que un cliente puede tener ese derecho, por ejemplo, teniendo el uso exclusivo del activo identificado a lo largo del periodo de uso.

El Comité observó que, en el contrato descrito en la solicitud, el cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del espacio subterráneo especificado a lo largo de los 20 años de uso. El Cliente tiene el uso exclusivo del espacio subterráneo especificado a lo largo del periodo de uso.

#### *Derecho a decidir el uso*

Los párrafos B24 a B30 de la NIIF 16 proporcionan las guías de aplicación sobre el derecho a decidir el uso del activo identificado a lo largo del periodo de uso. El párrafo B24 especifica que un cliente tiene ese derecho si:

a. el cliente tiene el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso; o

b. las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa están predeterminadas y (i) el cliente tiene el derecho a operar el activo a lo largo de todo el periodo de uso, sin que el proveedor tenga el derecho a cambiar esas instrucciones operativas; o (ii) el cliente diseñó el activo de forma que predetermina cómo y para qué propósito se usará el activo a lo largo del periodo de uso.

El Comité observó que, en el contrato descrito en la solicitud, el cliente tiene el derecho de decidir el uso del espacio subterráneo especificado a lo largo del periodo de 20 años de uso porque existen las condiciones del párrafo B24(b)(i). Cómo y para qué propósito se usará el espacio subterráneo especificado (es decir, localizar el conducto con las dimensiones especificadas a través de la que se transportará el petróleo) está predeterminado en el contrato. El cliente tiene el derecho a operar el espacio subterráneo especificado teniendo el derecho a realizar trabajos de inspección, reparación y mantenimiento. El cliente toma todas las decisiones sobre el uso del espacio subterráneo especificado que pueden tomarse durante el periodo de 20 años de uso.

Por consiguiente, el Comité concluyó que el contrato descrito en la solicitud contiene un arrendamiento como se define en la NIIF 16. Por ello, el cliente aplicaría la NIIF 16 al contabilizar ese arrendamiento.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad determine su contabilización del contrato descrito en la solicitud. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir el tema a su agenda de emisión de normas.]

## **Derecho a obtener beneficios económicos del uso**

[Referencia: párrafos FC117 y FC118, Fundamentos de las Conclusiones]

B21 Para controlar el uso de un activo identificable, se requiere que un cliente tenga el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo a lo largo de todo el periodo de uso (por



ejemplo, teniendo el uso exclusivo del activo a largo de todo ese periodo). Un cliente puede obtener los beneficios económicos del uso de un activo directamente o indirectamente de muchas formas, tales como usando, manteniendo o subarrendando el activo. Los beneficios económicos del uso de un activo incluyen sus productos principales y subproductos (incluyendo los flujos de efectivo potenciales procedentes de estos elementos), y otros beneficios económicos procedentes del uso del activo que podrían realizarse por una transacción comercial con un tercero.<sup>E7</sup>

[Enlace a ejemplo 8, Ejemplos Ilustrativos sobre ejemplos de cuándo el cliente no tiene derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso]

**E7 [IFRIC® Update, noviembre de 2021, Decisión de Agenda, «NIIF 16 Arrendamientos—Beneficios económicos por el uso de un parque eólico»**

**El Comité recibió una solicitud sobre si, aplicando el párrafo B9(a) de la NIIF 16, un minorista de electricidad (minorista) tiene derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso de un parque eólico durante la vigencia de un acuerdo con un generador eólico (proveedor). En la estructura de hechos descrita en la solicitud:**

**a. el minorista y el proveedor son participantes registrados en un mercado de electricidad, en el que los clientes y los proveedores no pueden celebrar contratos directamente entre sí para la compra y la venta de electricidad. En su lugar, los clientes y los proveedores realizan estas compras y ventas a través de la red eléctrica del mercado, cuyo precio al contado es fijado por el operador del mercado. Por lo tanto, el minorista compra la electricidad de la red.**

**b. el minorista celebra un acuerdo con el proveedor. El acuerdo:**

**i. intercambia el precio al contado por megavatio de electricidad que el parque eólico suministra a la red durante los 20 años de duración del acuerdo por un precio fijo por megavatio, y se liquida de forma neta en efectivo. En efecto, el proveedor recibe un precio fijo por megavatio por la electricidad que suministra a la red durante el periodo del acuerdo y el minorista liquida con el proveedor la diferencia entre ese precio fijo y los precios al contado por megavatio para ese volumen de electricidad.**

**ii. transfiere al minorista todos los créditos de energía renovable que se acumulan por el uso del parque eólico.**

**El párrafo 9 de la NIIF 16 señala que «un contrato es, o contiene, un arrendamiento si transmite el derecho a usar un activo identificado por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación». Para controlar el uso de un activo identificado durante un periodo de tiempo, el cliente—a lo largo del periodo de uso—debe tener tanto el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo identificado como el derecho a dirigir el uso de ese activo (párrafo B9 de la NIIF 16).**

**El párrafo B21 de la NIIF 16 especifica que «un cliente puede obtener beneficios económicos del uso de un activo directa o indirectamente de muchas maneras, como por ejemplo utilizando, manteniendo o subarrendando el activo. Los beneficios económicos del uso de un activo incluyen sus productos principales y subproductos (incluyendo los flujos de efectivo potenciales procedentes de estos elementos), y otros beneficios económicos procedentes del uso del activo que podrían realizarse por una transacción comercial con un tercero».**

**El Comité observó que, en el hecho descrito en la solicitud, los beneficios económicos derivados del uso del parque eólico incluyen la electricidad que produce (como su producción primaria) y los créditos de energía renovable (como un subproducto u otro beneficio económico del uso del parque eólico).**

**El acuerdo da lugar a que el minorista liquide con el proveedor la diferencia entre el precio fijo y los precios al contado por megavatio de electricidad que el parque eólico suministra a la red durante los 20 años de duración del acuerdo. Sin embargo, ese acuerdo no confiere al minorista ni el derecho ni la obligación de obtener nada de la electricidad que el parque eólico produce y suministra a la red. Aunque el minorista tiene derecho a obtener los créditos de energía renovable (que representan una parte de los beneficios económicos derivados del uso del parque eólico), no tiene derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados del uso del parque eólico porque no tiene derecho a obtener nada de la electricidad que produce el parque eólico durante el periodo del acuerdo.**

**Por lo tanto, el Comité concluyó que, en el hecho descrito en la solicitud, el minorista no tiene derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del parque eólico. En consecuencia, el acuerdo no contiene un contrato de arrendamiento.**

**El Comité llegó a la conclusión de que los principios y requerimientos de las NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad que celebre un acuerdo como el descrito en la solicitud evalúe si tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso de**

**un activo identificado. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.]**

**Al considerar la solicitud, el Comité tomó nota de otras dos decisiones del orden del día que incluyen material explicativo o que puede ser relevante para el acuerdo descrito en esta solicitud:**

- a. la Decisión de Agenda *Significado de entrega (NIIF 9 Instrumentos Financieros)* (agosto de 2005); y
- b. para las entidades que requieran los requerimientos de la contabilidad de coberturas de la NIIF 9 o de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, la Decisión de Agenda *Aplicación del Requerimiento de la Alta Probabilidad cuando un Derivado Específico se Designa como Instrumento de Cobertura (NIIF 9 y NIC 39)* (marzo de 2019).]

B22 Al evaluar el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso de un activo, una entidad considerará los beneficios económicos que proceden del uso del activo, dentro del alcance delimitado por el derecho de un cliente a usar el activo (véase el párrafo B30). Por ejemplo:

- (a) Si un contrato limita el uso de un vehículo a motor a solo un territorio concreto durante el periodo de uso, una entidad considerará solo los beneficios económicos del uso del vehículo de motor dentro del territorio, y no más fuera del mismo.
- (b) Si un contrato especifica que un cliente puede conducir un vehículo a motor solo hasta un número concreto de kilómetros durante el periodo de uso, una entidad considerará solo los beneficios económicos del uso del vehículo de motor para el kilometraje permitido y no más allá.

**[Referencia: ejemplos 4 y 6B, Ejemplos Ilustrativos]**

B23 Si un contrato requiere que un cliente pague al proveedor o a un tercero una parte de los flujos de efectivo procedentes del uso de un activo como contraprestación, esos flujos de efectivo pagados como contraprestación se considerarán parte de los beneficios económicos que el cliente obtiene del uso del activo. Por ejemplo, si se requiere que el cliente pague al proveedor un porcentaje de las ventas por el uso de un espacio comercial como contraprestación por ese uso, ese requerimiento no impide que el cliente tenga el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del espacio comercial. Esto es así porque los flujos de efectivo que surgen de esas ventas se consideran que son beneficios económicos que obtiene el cliente del uso del espacio comercial, una parte de la cual paga al proveedor como contraprestación por el derecho a usar ese espacio.

**[Referencia: ejemplo 4, Ejemplos Ilustrativos]**

### **Derecho a decidir el uso**

**[Referencia: párrafos FC117, FC119 y FC124, Fundamentos de las Conclusiones]**

B24 Un cliente tiene el derecho a decidir sobre el uso de un activo identificado a lo largo de todo el periodo de uso solo si:

- (a) el cliente tiene el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso (como se describe en los párrafos B25 a B30);<sup>E8</sup> **[Referencia: ejemplos 1A, 3A, 4, 6B, 7, 9C y 10B, Ejemplos Ilustrativos]** o
- (b) las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa están predeterminadas y:
  - (i) el cliente tiene el derecho a operar el activo (o dirigir a otros para operar el activo de la forma que determine) a lo largo de todo el periodo de uso, sin que el proveedor tenga el derecho a cambiar esas instrucciones operativas;<sup>E9</sup> **[Referencia: ejemplo 5, Ejemplos Ilustrativos]** o
  - (ii) el cliente diseñó el activo (o aspectos específicos del mismo) de forma que predetermina cómo y para qué propósito se usará el activo a lo largo de todo el periodo de uso.**[Referencia: ejemplo 9A, Ejemplos Ilustrativos]**

**[Enlace a ejemplos 8, 9B, y 10A, Ejemplos Ilustrativos sobre ejemplos de cuándo el cliente no tiene derecho a dirigir el uso]**

**E8 [IFRIC® Update, enero de 2020, Decisión de Agenda, «NIIF 16 Arrendamientos—Derechos de Toma de Decisiones»**

**El Comité recibió una solicitud sobre si el cliente tiene el derecho de dirigir el uso de un barco a lo largo del plazo de cinco años de un contrato. En la estructura de hechos descrita en la solicitud:**

- a. Existe un activo identificado (el barco) aplicando los párrafos B13 a B20 de la NIIF 16.

b. El cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del barco a lo largo del periodo de cinco años de uso aplicando los párrafos B21 a B23 de la NIIF 16.

c. Muchas, pero no todas, las decisiones sobre cómo y con qué propósito se usa el barco están predeterminadas en el contrato. El cliente tiene el derecho a tomar las decisiones restantes sobre cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso. En los hechos descritos en la solicitud, el cliente ha determinado que este derecho de tomar decisiones es relevante porque afecta los beneficios económicos que se derivan del uso del barco.

d. El proveedor opera y mantiene del barco a lo largo del periodo de uso.

#### El derecho a dirigir el uso de un activo identificado

El párrafo B24 de la NIIF 16 especifica cuándo un cliente tiene el derecho a decidir el uso del activo identificado a lo largo del periodo de uso. El párrafo B24(b) se aplica solo cuando las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa están predeterminadas. El Consejo destacó en el párrafo FC121 de la NIIF 16 que «se esperaría que las decisiones sobre cómo y para qué propósito se usa un activo estuvieran predeterminadas en relativamente pocos casos.»

El Comité observó que, en los hechos descritos en la solicitud, puesto que no están determinadas todas las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa el barco, el cliente considera los párrafos B24(a) de la NIIF 16 al evaluar si tiene el derecho a dirigir el uso del barco.

#### *El derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa un activo.*

El párrafo B24(a) especifica que un cliente tiene el derecho a dirigir el uso de un activo identificado a lo largo del periodo de uso si tiene «el derecho a dirigir cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo del periodo de uso (como se describe en los párrafos B25 a B30)».

Para tener el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el activo, dentro del alcance de su derecho de uso definido en el contrato, el cliente debe ser capaz de cambiar el cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso (párrafo B25). Al evaluar si ese es el caso, una entidad considerará los derechos a tomar las decisiones, durante el periodo de uso, que sean más relevantes para cambiar el cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo del periodo. Los derechos de toma de decisiones son relevantes cuando afectan los beneficios económicos que proceden del uso (párrafo B25). Una entidad no considerará las decisiones que estén predeterminadas antes del periodo de uso, a menos que se den las condiciones del párrafo B24(b)(ii) (párrafo B29).

El párrafo B26 incluye ejemplos de derecho de toma de decisiones que, dependiendo de las circunstancias, otorgan el derecho a cambiar el cómo y para qué propósito se usa el activo. Los derechos limitados a operar o mantener el activo no otorgan el derecho a cambiar el cómo y para qué propósito se usa (párrafo B27).

El Comité observó que, en los hechos descritos en la solicitud, el cliente tiene el derecho a dirigir cómo y para qué propósito se usa el barco a lo largo del periodo de uso. El cliente tiene el derecho a tomar decisiones sobre el uso del barco durante el periodo de uso que afecta los beneficios económicos que se derivan de ese uso. Por ello, dentro del alcance de sus derechos de uso definidos en el contrato, el cliente puede cambiar el cómo y para qué propósito se usa el barco. La predeterminación en el contrato de muchas decisiones sobre cómo y para qué propósito se utiliza el barco define el alcance del derecho de uso del cliente—dentro del cual el cliente tiene el derecho de tomar las decisiones más relevantes para cambiar cómo y para qué propósito se utiliza el barco.

El Comité también observó que, aunque la operación y mantenimiento del barco son esenciales para su uso eficiente, las decisiones del proveedor a este respecto no le otorgan el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el barco.

El Comité concluyó que, en los hechos descritos en la solicitud, el cliente tiene el derecho a dirigir el uso del barco a lo largo del periodo de uso. Por consiguiente, el contrato contiene un arrendamiento.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 16 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine si el contrato descrito en la solicitud contiene un arrendamiento. El Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.].

**E9** [IFRIC® *Update*, junio de 2019, Decisión de Agenda, «NIIF 16 *Arrendamientos—Derechos del Subsuelo*»

El Comité recibió una solicitud sobre un contrato concreto para derechos del subsuelo. En el Contrato descrito en la solicitud, un operador de ductos (cliente) obtiene el derecho a colocar un

oleoducto en un espacio subterráneo por 20 años a cambio de una contraprestación. El contrato especifica la localización exacta y dimensiones (trazado, ancho y profundidad) del espacio subterráneo en el cual se situará el conducto. El propietario del terreno conserva el derecho a usar la superficie del terreno sobre el conducto, pero no tiene derecho a acceder o cambiar de otro modo el uso del espacio subterráneo especificado a lo largo del periodo de 20 años de uso. El cliente tiene derecho a realizar trabajos de inspección, reparación y mantenimiento (incluyendo la sustitución de las secciones dañadas del conducto cuando sea necesario).

La solicitud preguntaba si la NIIF 16, NIC 38 *Activos Intangibles* u otra Norma NIIF es aplicable a la contabilización del contrato.

...

#### ***Derecho a decidir el uso***

Los párrafos B24 a B30 de la NIIF 16 proporcionan las guías de aplicación sobre el derecho a decidir el uso del activo identificado a lo largo del periodo de uso. El párrafo B24 especifica que un cliente tiene ese derecho si:

- a. el cliente tiene el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso; o
- b. las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa están predeterminadas y (i) el cliente tiene el derecho a operar el activo a lo largo de todo el periodo de uso, sin que el proveedor tenga el derecho a cambiar esas instrucciones operativas; o (ii) el cliente diseñó el activo de forma que predetermina cómo y para qué propósito se usará el activo a lo largo del periodo de uso.

El Comité observó que, en el contrato descrito en la solicitud, el cliente tiene el derecho de decidir el uso del espacio subterráneo especificado a lo largo del periodo de 20 años de uso porque existen las condiciones del párrafo B24(b)(i). Cómo y para qué propósito se usará el espacio subterráneo especificado (es decir, localizar el conducto con las dimensiones especificadas a través de la que se transportará el petróleo) está predeterminado en el contrato. El cliente tiene el derecho a operar el espacio subterráneo especificado teniendo el derecho a realizar trabajos de inspección, reparación y mantenimiento. El cliente toma todas las decisiones sobre el uso del espacio subterráneo especificado que pueden tomarse durante el periodo de 20 años de uso.

...

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad determine su contabilización del contrato descrito en la solicitud. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.

[El texto completo de la decisión de agencia se reproduce después del párrafo B20 de la NIIF 16.]

### *Cómo y para qué propósito se usa el activo*

[Referencia: párrafos FC120 y FC121, Fundamentos de las Conclusiones]

[Enlace a ejemplo 6A, Ejemplos Ilustrativos sobre ejemplos de un contrato que no contiene un arrendamiento]

- B25 Un cliente tiene el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el activo si, dentro del alcance de su derecho definido en el contrato, puede cambiar el cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso. Para hacer esta evaluación, una entidad considera los derechos a tomar decisiones que son más relevantes para cambiar el cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso. Los derechos de toma de decisiones son relevantes cuando afectan los beneficios económicos que proceden del uso. Es probable que los derechos de toma de decisiones que son más relevantes sean diferentes para distintos contratos, dependiendo de la naturaleza del activo y los términos y condiciones del contrato.

[Referencia: ejemplo 4, Ejemplos Ilustrativos]

- B26 Algunos ejemplos de derechos de toma de decisiones que, dependiendo de las circunstancias, conceden el derecho a cambiar el cómo y para qué propósito se usa el activo, dentro del alcance definido de los derechos de uso del cliente, incluyen:
- (a) derechos a cambiar el tipo de producto que se fabrica mediante el activo (por ejemplo, para decidir si usar un contenedor de transporte para trasladar bienes o para almacenar, [Referencia: ejemplo 1A, Ejemplos Ilustrativos] o para decidir sobre el conjunto de productos vendidos desde el espacio comercial [Referencia: ejemplo 4, Ejemplos Ilustrativos]);

- (b) derechos a cambiar cuándo se fabrica el producto (por ejemplo, decidir cuándo se usará un elemento de maquinaria o una planta de electricidad);
- (c) derechos a cambiar donde tiene lugar la producción (por ejemplo, decidir sobre el destino de un camión o un barco, o decidir cuándo se usa un elemento de equipo); **[Referencia: ejemplos 6 y 7, Ejemplos Ilustrativos]** y
- (d) derechos a cambiar si se fabrica el producto, y la cantidad de ese producto (por ejemplo, decidir si producir energía desde la planta de electricidad y cuánta energía producir desde esa planta). **[Referencia: ejemplo 9B, Ejemplos Ilustrativos]**

B27 Ejemplos de derechos de toma de decisiones que no conceden el derecho a cambiar cómo y para qué propósito se usa el activo incluyen derechos que se limitan a operar o mantener el activo. Estos derechos pueden corresponder al cliente o el proveedor. Aunque derechos tales como los de operar o mantener un activo son, a menudo, esenciales para el uso eficiente de un activo, no son derechos a dirigir cómo y para qué propósito se usa el activo y, a menudo, dependen de decisiones sobre cómo y para qué propósito se usa el activo. **[Referencia: ejemplos 6B, 7 y 9C, Ejemplos Ilustrativos]** Sin embargo, los derechos a operar un activo pueden conceder al cliente el derecho a decidir el uso del activo si las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa el activo están predeterminados [véase el párrafo B24(b)(i)].

### **Decisiones determinadas antes y durante el periodo de uso**

**[Referencia: párrafos FC122 y FC123, Fundamentos de las Conclusiones]**

B28 Las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa el activo pueden predeterminarse de diversas formas. Por ejemplo, las decisiones relevantes pueden predeterminarse mediante el diseño del activo o mediante restricciones contractuales sobre el uso del activo.

B29 Al evaluar si un cliente tiene el derecho a decidir el uso de un activo, una entidad considerará solo los derechos a tomar decisiones sobre el uso del activo durante el periodo de uso, a menos que el cliente diseñe el activo (o aspectos específicos de éste) como se describe en el párrafo B24(b)(ii). Por consiguiente, a menos que se den las condiciones del párrafo B24(b)(ii), una entidad no considerará decisiones que estén predeterminadas antes del periodo de uso. Por ejemplo, si un cliente puede solo especificar la producción a obtener de un activo antes del periodo de uso, el cliente no tiene el derecho a decidir el uso de ese activo. La capacidad de especificar la producción en un contrato antes del periodo de uso, sin ningún otro derecho a tomar decisiones relacionadas con el uso del activo, otorga al cliente los mismos derechos que a cualquier cliente que compre bienes o servicios.

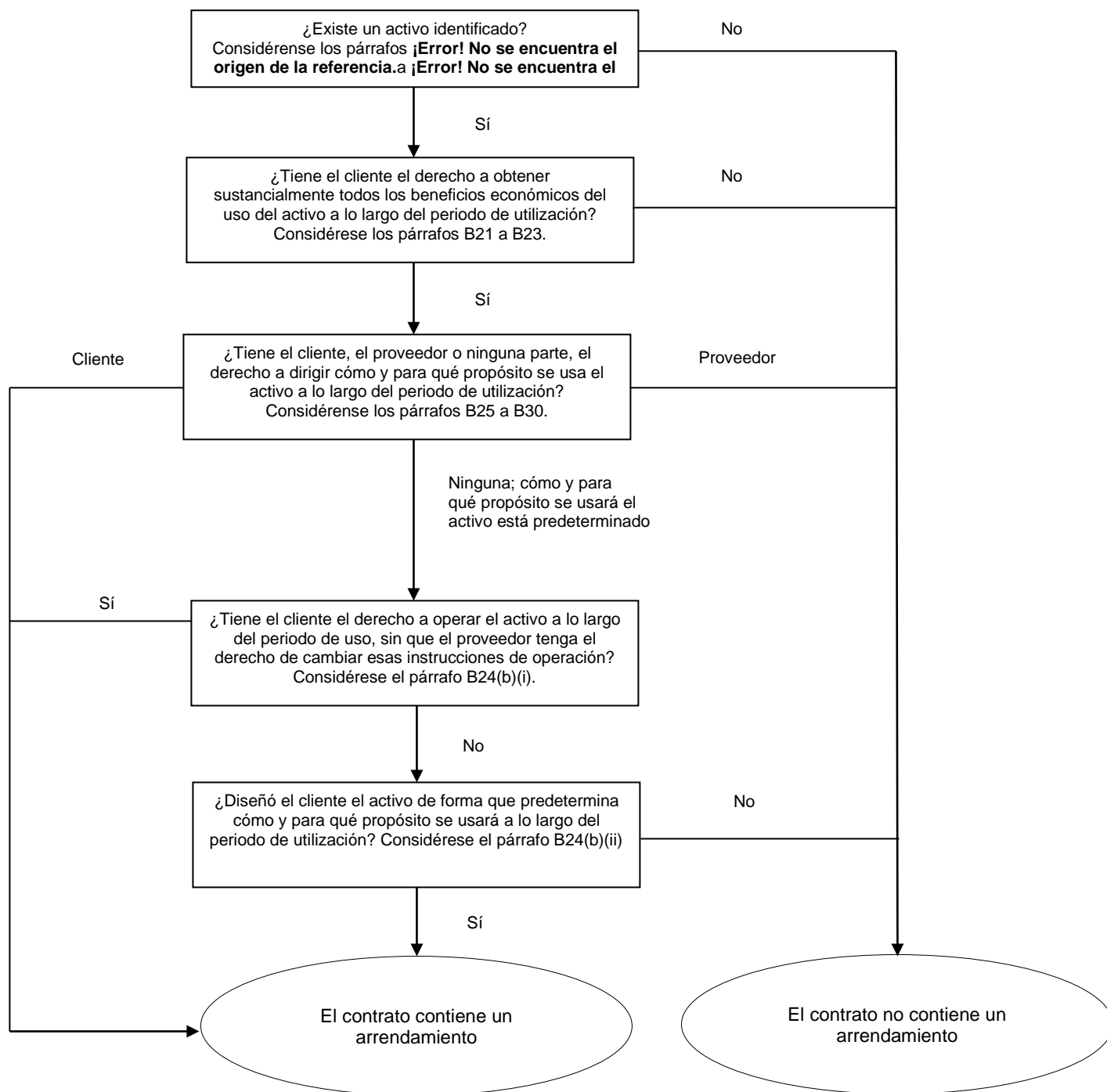
### **Derechos protectores**

**[Referencia: párrafo FC124, Fundamentos de las Conclusiones]**

B30 Un contrato puede incluir términos y condiciones diseñados para proteger el interés del proveedor en el activo u otros activos, para proteger su personal, o para asegurar el cumplimiento del proveedor de las leyes o regulaciones. Estos son ejemplos de derechos protectores. Por ejemplo, un contrato puede (i) especificar la cantidad máxima de uso de un activo o el límite de dónde y cuándo puede usar el cliente el activo, (ii) requerir que un cliente siga prácticas operativas concretas, o (iii) requerir que un cliente informe al proveedor de cambios relativos a cómo se usará un activo. Los derechos protectores habitualmente definen el alcance de los derechos de uso del cliente, pero no impiden al cliente, por sí solos, ejercer el derecho a decidir el uso de un activo.

**[Referencia: ejemplo 6B, Ejemplos Ilustrativos]**

B31 El siguiente flujograma pueda ayudar a las entidades a hacer la evaluación de si un contrato es, o contiene, un arrendamiento.



### Componentes separados de un contrato (párrafos 12 a 17)

B32 El derecho a usar un activo subyacente es un componente del arrendamiento separado si:

- (a) el arrendatario puede beneficiarse del uso del activo subyacente por sí mismo o junto con otros recursos que están fácilmente disponibles para el arrendatario. Recursos fácilmente disponibles son bienes o servicios que se venden o arriendan por separado (por el arrendador u otros proveedores) o recursos que el arrendatario ya ha obtenido (del arrendador o de otras transacciones o sucesos); y
- (b) el activo subyacente no es altamente dependiente ni está altamente interrelacionado con otros activos subyacentes en el contrato. Por ejemplo, el hecho de que un arrendatario pueda decidir no arrendar el activo subyacente sin afectar significativamente sus derechos a usar otros activos

subyacentes en el contrato, puede indicar que el activo subyacente no es altamente dependiente o no está altamente interrelacionado con los otros activos subyacentes.

**[Referencia:**

**párrafo FC134, Fundamentos de las Conclusiones**

**ejemplo 12, Ejemplos Ilustrativos]**

- B33 Un contrato puede incluir un importe por pagar por el arrendatario para actividades y costos que no transfieren un bien o servicio al arrendatario. Por ejemplo, un arrendador puede incluir en el importe total por pagar un cargo por tareas administrativas, u otros costos incurridos asociados con el arrendamiento, que no transfieren un bien o servicio al arrendatario. Estos importes por pagar no dan lugar a un componente separado del contrato, pero se consideran parte de la contraprestación total que se distribuye a los componentes identificados por separado del contrato.

## **Plazo del arrendamiento (párrafos 18 a 21)**

- B34 Para determinar el plazo del arrendamiento y evaluar la duración del periodo no cancelable del arrendamiento, una entidad aplicará la definición de un contrato y determinará el periodo por el que dicho contrato es exigible. Un arrendamiento deja de ser exigible cuando el arrendatario y el arrendador tienen, cada uno por separado, el derecho de terminar el arrendamiento sin permiso de la otra parte con una penalización insignificante.<sup>E10</sup>

**[Referencia: párrafo FC127, Fundamentos de las Conclusiones]**

**E10 [IFRIC® Update, noviembre de 2019, Decisión de Agenda, «NIIF 16 Arrendamientos y NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo—Plazo del arrendamiento y Vida Útil de las Mejoras de la Propiedad Arrendada»**

**El Comité recibió una solicitud sobre arrendamientos cancelables o renovables.**

El arrendamiento cancelable descrito en la solicitud es uno que no especifica un término contractual concreto, sino que continúa indefinidamente hasta que cualquiera de las partes del contrato notifique su terminación. El Contrato incluye un periodo de notificación de, por ejemplo, menos de 12 meses y el contrato no obliga a ninguna de las partes a realizar un pago en el momento de la finalización. El arrendamiento renovable descrito en la solicitud es uno que especifica un periodo inicial, y renovaciones indefinidamente al final del periodo inicial a no ser que se dé por finalizado por cualquiera de las partes del contrato.

La solicitud preguntaba dos cuestiones:

(a) **Cómo determinar el plazo del arrendamiento de un arrendamiento cancelable o de un arrendamiento renovable. Concretamente, la solicitud preguntaba si, al aplicar el párrafo B34 de la NIIF 16 y evaluar «una penalización insignificante», una entidad considerará las condiciones económicas globales del contrato, y no solo los pagos contractuales por terminación. Estas consideraciones podrían incluir, por ejemplo, el costo de abandono o desmantelamiento de las mejoras de la propiedad arrendada.**

(b) **Si la vida útil de cualesquiera mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles se limita al plazo del arrendamiento determinado aplicando la NIIF 16. Las mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles son, por ejemplo, equipamientos adquiridos por el arrendatario y construidos sobre el activo subyacente que es el sujeto del arrendamiento cancelable o renovable. El arrendatario usará y se beneficiará de las mejoras de la propiedad arrendada solo mientras utilice el activo subyacente.**

**Plazo del arrendamiento**

El párrafo 18 de la NIIF 16 requiere que una entidad determine el plazo de arrendamiento como el periodo no cancelable de un arrendamiento, junto con (a) los periodos cubiertos por una opción de ampliar el arrendamiento si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción; y (b) los periodos cubiertos por una opción para terminar el arrendamiento si el arrendatario no va a ejercer con razonable certeza esa opción.

Para determinar el plazo del arrendamiento y evaluar la duración del periodo no cancelable de éste, el párrafo B34 de la NIIF 16 requiere que una entidad determine el periodo para el cual dicho contrato es exigible. El párrafo B34 especifica que «un arrendamiento deja de ser exigible cuando el arrendatario y el arrendador tienen, cada uno por separado, el derecho de terminar el arrendamiento sin permiso de la otra parte con una penalización insignificante».

El párrafo FC156 establece que, en opinión del IASB, «el plazo del arrendamiento debería reflejar la expectativa razonable de una entidad del periodo durante el cual se usará el activo subyacente

porque ese enfoque proporciona la información más útil».

El Comité observó que, al aplicar el párrafo B34 y determinar el periodo exigible del arrendamiento descrito en la solicitud, una entidad considerará:

(a) las condiciones económicas globales del contrato, y no solo los pagos contractuales por finalización. Por ejemplo, si una parte tiene un incentivo económico para no finalizar el arrendamiento, tales como que incurriría en una penalización en el momento de la finalización que no es insignificante, el contrato es exigible más allá de la fecha en la que el contrato puede finalizarse; y

(b) si cada una de las partes tiene el derecho de terminar el arrendamiento sin permiso de la otra parte con una penalización insignificante. Al aplicar el párrafo B34, un arrendamiento deja de ser exigible solo cuando ambas partes tienen este derecho. Por consiguiente, si solo una de las partes tiene el derecho a finalizar el arrendamiento sin permiso de la otra parte con una penalización insignificante, el contrato es exigible más allá de la fecha en la que el contrato puede terminarse por esa parte.

Si una entidad concluye que el contrato es exigible más allá del plazo de notificación de un arrendamiento cancelable (o el periodo inicial de un arrendamiento renovable), aplicará los párrafos 19 y B37 a B40 de la NIIF 16 para evaluar si el arrendatario está razonablemente seguro de no ejercer la opción de finalizar el arrendamiento.

...

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 16 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine el plazo del arrendamiento de arrendamientos cancelables y renovables. El Comité también concluyó que los principios y requerimientos de la NIC 16 y la NIIF 16 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine la vida útil de cualesquiera mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles relacionadas con esta arrendamiento. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir el tema a su agenda de emisión de normas.]

B35 Si solo el arrendatario tiene el derecho a terminar un arrendamiento, ese derecho se considera que es una opción a terminar el arrendamiento disponible para el arrendatario, que una entidad ha de considerar al determinar el plazo del arrendamiento. Si solo el arrendador tiene el derecho a terminar un arrendamiento, el periodo no cancelable del arrendamiento incluye el periodo cubierto por la opción de terminar el arrendamiento.

[Referencia: párrafos FC128 y FC129, Fundamentos de las Conclusiones]

B36 El plazo del arrendamiento empieza en la fecha de comienzo e incluye los periodos libres de renta proporcionados al arrendatario por el arrendador.

B37 En la fecha de comienzo, una entidad evalúa si es razonablemente cierto que el arrendatario ejerza una opción para ampliar el arrendamiento o comprar el activo subyacente, o no ejerza una opción de terminar el arrendamiento. La entidad considera todos los hechos y circunstancias relevantes que crean un incentivo económico para que los arrendatarios ejerzan, o no, la opción, incluyendo los cambios esperados en hechos y circunstancias desde la fecha de comienzo hasta la fecha de ejercicio de la opción. Ejemplos de factores a considerar incluyen, pero no se limitan a:

(a) los términos y condiciones contractuales para los periodos opcionales comparados con las tasas de mercado, tales como:

(i) el importe de pagos por el arrendamiento en cualquier periodo opcional;

(ii) el importe de cualquier pago variable por el arrendamiento u otros pagos contingentes, tales como pagos que procedan de penalizaciones por terminación y garantías de valor residual; y

(iii) los términos y condiciones de las opciones que son ejercitables después de los periodos opcionales iniciales (por ejemplo, una opción de compra que es ejercitable al final de un periodo de ampliación a una tasa que está actualmente por debajo de las tasas de mercado).

(b) mejoras del arrendamiento significativas llevadas a cabo (o que se espera llevar a cabo) a lo largo del plazo del contrato, que se espera que tengan un beneficio económico significativo para el arrendatario cuando la opción de ampliar o terminar el arrendamiento, o comprar el activo subyacente, pase a ser ejercitable;<sup>E11</sup>

(c) costos relacionados con la terminación del arrendamiento, tal como los costos de negociación, costos de reubicación, costos de identificar otro activo subyacente adecuado para las necesidades del arrendatario, costos de integrar un nuevo activo en las operaciones del arrendatario, o



penalizaciones de terminación y costos similares, incluyendo los costos asociados con la devolución del activo subyacente en una condición especificada contractualmente o a una ubicación especificada contractualmente;

- (d) la importancia de ese activo subyacente para las operaciones del arrendatario, considerando, por ejemplo, si el activo subyacente es un activo especializado, la ubicación del activo subyacente y la disponibilidad de alternativas adecuadas; y
- (e) condicionalmente asociado con el ejercicio de la opción (es decir, cuando la opción puede ejercerse solo si se cumplen una o más condiciones), y la probabilidad de que existirán esas condiciones.

[Referencia: párrafos FC156 y FC157, Fundamentos de las Conclusiones]

**E11 [IFRIC® Update, noviembre de 2019, Decisión de Agenda, «NIIF 16 Arrendamientos y NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo—Plazo del arrendamiento y Vida Útil de las Mejoras de la Propiedad Arrendada»**

**El Comité recibió una solicitud sobre arrendamientos cancelables o renovables.**

**El arrendamiento cancelable descrito en la solicitud es uno que no especifica un término contractual concreto, sino que continúa indefinidamente hasta que cualquiera de las partes del contrato notifique su terminación. El Contrato incluye un periodo de notificación de, por ejemplo, menos de 12 meses y el contrato no obliga a ninguna de las partes a realizar un pago en el momento de la finalización. El arrendamiento renovable descrito en la solicitud es uno que especifica un periodo inicial, y renovaciones indefinidamente al final del periodo inicial a no ser que se dé por finalizado por cualquiera de las partes del contrato.**

**La solicitud preguntaba dos cuestiones:**

**(a) Cómo determinar el plazo del arrendamiento de un arrendamiento cancelable o de un arrendamiento renovable. Concretamente, la solicitud preguntaba si, al aplicar el párrafo B34 de la NIIF 16 y evaluar «una penalización insignificante», una entidad considerará las condiciones económicas globales del contrato, y no solo los pagos contractuales por terminación. Estas consideraciones podrían incluir, por ejemplo, el costo de abandono o desmantelamiento de las mejoras de la propiedad arrendada.**

**(b) Si la vida útil de cualesquiera mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles se limita al plazo del arrendamiento determinado aplicando la NIIF 16. Las mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles son, por ejemplo, equipamientos adquiridos por el arrendatario y construidos sobre el activo subyacente que es el sujeto del arrendamiento cancelable o renovable. El arrendatario usará y se beneficiará de las mejoras de la propiedad arrendada solo mientras utilice el activo subyacente.**

...

**interacción entre el plazo de arrendamiento y la vida útil**

**Al evaluar si un arrendatario está razonablemente seguro de ampliar (o no finalizar) un arrendamiento, el párrafo B37 de la NIIF16 requiere que una entidad considere todos los hechos y circunstancias relevantes que crean un incentivo económico para el arrendatario. Esto incluye mejoras de la propiedad arrendada significativas llevadas a cabo (o que se espera llevar a cabo) a lo largo del plazo del contrato, que se espera que tengan un beneficio económico significativo para el arrendatario cuando la opción de ampliar o terminar el arrendamiento, pase a ser ejercitable [párrafo B37(b)].**

**Además, como se destacaba anteriormente una entidad considerará las condiciones económicas globales del contrato al determinar el periodo exigible del arrendamiento descrito en la solicitud. Esto incluye, por ejemplo, el costo de abandono o desmantelamiento de las mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles. Si una entidad espera utilizar las mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles más allá de la fecha en la que el contrato puede terminarse, la existencia de dichas mejoras de la propiedad arrendada indica que la entidad podría incurrir en una penalización significativa si finaliza el arrendamiento. Por consiguiente, al aplicar el párrafo B34 de la NIIF 16, una entidad considerará si el contrato es exigible por al menos el periodo de utilidad esperada de las mejoras de la propiedad arrendada.**

**Al evaluar si un arrendatario está razonablemente seguro de ampliar (o no finalizar) un arrendamiento, el párrafo B37 de la NIIF16 requiere que una entidad considere todos los hechos y circunstancias relevantes que crean un incentivo económico para el arrendatario. Esto incluye mejoras de la propiedad arrendada significativas llevadas a cabo (o que se espera llevar a cabo) a lo largo del plazo del contrato, que se espera que tengan un beneficio económico significativo para el arrendatario cuando la opción de ampliar o terminar el arrendamiento, pase a ser**

**ejercitable [párrafo B37(b)].**

**Además, como se destacaba anteriormente una entidad considerará las condiciones económicas globales del contrato al determinar el periodo exigible del arrendamiento descrito en la solicitud. Esto incluye, por ejemplo, el costo de abandono o desmantelamiento de las mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles. Si una entidad espera utilizar las mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles más allá de la fecha en la que el contrato puede terminarse, la existencia de dichas mejoras de la propiedad arrendada indica que la entidad podría incurrir en una penalización significativa si finaliza el arrendamiento. Por consiguiente, al aplicar el párrafo B34 de la NIIF 16, una entidad considerará si el contrato es exigible por al menos el periodo de utilidad esperada de las mejoras de la propiedad arrendada.**

**El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 16 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine el plazo del arrendamiento de arrendamientos cancelables y renovables. El Comité también concluyó que los principios y requerimientos de la NIC 16 y la NIIF 16 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine la vida útil de cualesquiera mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles relacionadas con esta arrendamiento. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir el tema a su agenda de emisión de normas.]**

B38 Una opción de ampliar o terminar un arrendamiento puede combinarse con una o más características contractuales (por ejemplo, una garantía de valor residual), tales que el arrendatario garantice al arrendador una rentabilidad mínima o cobros fijos que son sustancialmente los mismos independientemente de si ejerce o no la opción. En estos casos, y a pesar de las guías sobre pagos fijos en esencia del párrafo B42, una entidad supondrá que el arrendatario tiene una razonable certeza de que ejercerá la opción de ampliar el arrendamiento, o no ejercerá la opción de terminar con él.

**[Referencia: párrafo FC158(b), Fundamentos de las Conclusiones]**

B39 Cuánto más corto sea el periodo no cancelable de un arrendamiento, mayor será la probabilidad de que un arrendatario ejerza una opción de ampliar el arrendamiento o no ejercer una opción de terminar el arrendamiento. Esto es así porque los costos asociados con la obtención un activo de sustitución es probable que sean proporcionalmente más altos cuánto más corto sea el periodo no cancelable.

B40 La práctica pasada de un arrendatario con respecto al periodo sobre el que ha usado habitualmente tipos concretos de activos (si arrendados o comprados), junto con sus razones económicas para hacerlo así, pueden proporcionar información que sea útil para evaluar si el arrendatario tiene certeza razonable de ejercer o no, una opción. Por ejemplo, si un arrendatario ha usado habitualmente tipos concretos de activos por un determinado periodo de tiempo o si el arrendatario tiene la práctica de ejercer frecuentemente las opciones sobre los arrendamientos de tipos concretos de activos subyacentes, el arrendatario considerará las razones económicas de esa práctica pasada al evaluar si hay certeza razonable de ejercer una opción sobre arrendamientos de esos activos.

B41 El párrafo 20 especifica que, después de la fecha de comienzo, un arrendatario evaluará nuevamente el plazo del arrendamiento en el momento en que ocurra un suceso o cambio significativo en las circunstancias que están bajo el control del arrendatario y afectan a la certeza razonable que posee de ejercer una opción no incluida previamente en su determinación del plazo del arrendamiento, o bien de no ejercer una opción anteriormente incluida en su determinación del plazo del arrendamiento. Algunos ejemplos de sucesos o cambios significativos en circunstancias incluyen:

- (a) mejoras del arrendamiento significativas no anticipadas en la fecha de comienzo que se espera que tengan un beneficio económico significativo para el arrendatario cuando la opción de ampliar o terminar el arrendamiento, o comprar el activo subyacente, pasa a ser ejercitable;
- (b) una modificación significativa, o bien la personalización del activo subyacente, que no se hubiera podido anticipar en la fecha de comienzo;
- (c) el inicio de un subarrendamiento del activo subyacente para un periodo superior al final de plazo de arrendamiento determinado con anterioridad;
- (d) una decisión de negocio del arrendatario que es directamente relevante para ejercer, o no, una opción (por ejemplo, una decisión de ampliar el arrendamiento de un activo complementario, disponer de un activo alternativo o disponer de una unidad de negocio en la que se emplea el activo por derecho de uso).

**[Referencia: ejemplo 13, Ejemplos Ilustrativos]**

## **Pagos por arrendamiento que son fijos en esencia [párrafos 27(a), 36(c) y 70(a)]**

- B42 Los pagos por arrendamiento incluyen cualquier pago fijo por arrendamiento en esencia. Los pagos fijos por arrendamiento, en esencia, son pagos que pueden, formalmente, contener variabilidad pero son, en esencia, inevitables. Los pagos fijos en esencia por arrendamiento se dan, por ejemplo, si:
- (a) los pagos se estructuran como pagos por arrendamiento variables, pero no existe una variabilidad real en ellos. Esos pagos contienen cláusulas variables que no tienen esencia económica real. Entre los ejemplos de estos tipos de pagos se incluyen:
    - (i) pagos que deben hacerse solo si se prueba que un activo solo puede operar durante el arrendamiento, o solo si ocurre un suceso que no tiene posibilidad auténtica de no ocurrir; o
    - (ii) pagos que están estructurados inicialmente como pagos por arrendamiento variables vinculados al uso del activo subyacente, pero para los que la variabilidad se resolverá en algún momento después de la fecha de comienzo, de forma que los pagos pasen a ser fijos para el resto del plazo del arrendamiento. Dichos pagos pasan a ser pagos fijos en esencia cuando se resuelve la variabilidad.
  - (b) existe más de un conjunto de pagos que un arrendatario podría realizar, pero solo uno de esos conjuntos de pagos es realista. En este caso, una entidad considerará al conjunto realista de pagos como pagos por arrendamiento.
  - (c) existe más de un conjunto realista de pagos que podría hacer un arrendatario, pero debe realizar al menos uno de esos conjuntos de pagos. En este caso, una entidad considerará que los pagos por arrendamiento son el conjunto de pagos que suma el menor importe (sobre una base descontada).  
[Referencia: párrafo FC158(a), Fundamentos de las Conclusiones]

[Referencia: párrafo FC164, Fundamentos de las Conclusiones]

## **Implicación del arrendatario con el activo subyacente antes de la fecha de comienzo**

### **Los costos del arrendamiento relacionados con la construcción o diseño del activo subyacente**

- B43 Una entidad puede negociar un arrendamiento antes de que esté disponible el activo subyacente para su uso por el arrendatario. Para algunos arrendamientos, el activo subyacente puede tener necesidad ser construido o rediseñado para su uso por el arrendatario. Dependiendo de los términos y condiciones del contrato, puede requerirse a un arrendatario para que realice pagos relacionados con la construcción o diseño del activo.
- B44 Si un arrendatario incurre en costos relacionados con la construcción o diseño de un activo subyacente, contabilizará esos costos utilizando otras Normas aplicables, tal como la NIC 16. Los costos relacionados con la construcción o diseño de un activo subyacente no incluyen los pagos realizados por el arrendatario por el derecho a usar el activo subyacente. Los pagos por el derecho a usar un activo subyacente son pagos por un arrendamiento, independientemente del calendario de esos pagos.

### **Derecho legal al activo subyacente**

- B45 Un arrendatario puede obtener el derecho legal a un activo subyacente antes de que se transfiera el derecho legal al arrendador y el activo se arriende al arrendatario. La obtención del derecho legal no determina por sí mismo cómo contabilizar la transacción.
- B46 Si el arrendatario controla (u obtiene el control) del activo subyacente antes de que se transfiera al arrendador, la transacción es una venta con arrendamiento posterior que se contabiliza aplicando los párrafos 98 a 103.
- B47 Sin embargo, si el arrendatario no obtiene el control del activo subyacente antes de que se transfiera al arrendador, la transacción no es una venta con arrendamiento posterior. Por ejemplo, este podría ser el caso si un fabricante, un arrendador y un arrendatario negocian una transacción de compra de un activo al fabricante por el arrendador que a su vez arrienda al arrendatario. En este caso, si el arrendatario obtiene el derecho legal al activo subyacente pero no obtiene el control del activo antes de que se transfiera al arrendador, la transacción no se contabiliza como una venta con arrendamiento posterior, sino como un arrendamiento.

## Información a revelar por el arrendatario (párrafo 59)

B48 Para determinar si es necesaria información adicional sobre las actividades de arrendamiento para cumplir el objetivo de información a revelar del párrafo 51, un arrendatario considerará:

- (a) si esa información es relevante para los usuarios de los estados financieros. Un arrendatario proporcionará la información adicional especificada en el párrafo 59 solo si se espera que sea relevante para los usuarios de los estados financieros. En este contexto, es probable que éste sea el caso si ayuda a los usuarios a comprender:
  - (i) la flexibilidad proporcionada por los arrendamientos. Los arrendamientos pueden proporcionar flexibilidad si, por ejemplo, un arrendatario puede reducir su exposición ejerciendo las opciones de terminación o renovación de dichos arrendamientos en términos y condiciones favorables.
  - (ii) restricciones impuestas por los arrendamientos. Los arrendamientos pueden imponer restricciones, por ejemplo, requiriendo que los arrendatarios mantengan ratios financieros concretos.
  - (iii) sensibilidad de la información presentada a variables clave. La información presentada puede ser sensible a, por ejemplo, los pagos variables futuros por arrendamiento.
  - (iv) exposición a otros riesgos que surgen de los arrendamientos.
  - (v) desviaciones de la práctica del sector industrial. Estas desviaciones pueden incluir, por ejemplo, términos y condiciones de arrendamiento inusuales o extraordinarias que afectan la cartera de arrendamientos de un arrendatario.
- (b) Si esa información se desprende de información presentada en los estados financieros principales o revelada en las notas. Un arrendatario no necesita duplicar información que ya se presenta en cualquier otro sitio de los estados financieros.

B49 Información adicional relacionada con pagos por arrendamiento variables que, dependiendo de las circunstancias, podría ser necesaria para satisfacer el objetivo de información a revelar del párrafo 51, podría incluir información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:

- (a) las razones del arrendatario para usar pagos por arrendamiento variables y la preponderancia de esos pagos;
- (b) la magnitud relativa de los pagos por arrendamiento variables con respecto a los pagos fijos;
- (c) variables clave de las que dependen los pagos por arrendamiento variables, y cómo se espera que varíen dichos pagos en respuesta a cambios en dichas variables; y
- (d) otros efectos financieros y operativos de los pagos por arrendamiento variables.

**[Referencia: ejemplos 22A, 22B y 22C, Ejemplos Ilustrativos]**

B50 Entre la información adicional relacionada con las opciones de ampliación o terminación que, dependiendo de las circunstancias, podría ser necesaria para satisfacer el objetivo de información a revelar del párrafo 51, se incluiría información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:

- (a) las razones del arrendatario para usar las opciones de ampliación o terminación y la preponderancia de esos pagos;
- (b) la magnitud relativa de los *pagos por arrendamiento opcionales* con respecto a los pagos por arrendamiento;
- (c) la preponderancia del ejercicio de las opciones que no se incluyeron en la medición de los pasivos por arrendamiento; y
- (d) otros efectos financieros y operativos de esas opciones.

**[Referencia: ejemplos 23A, 23B y 23C, Ejemplos Ilustrativos]**

B51 Información adicional relacionada con las garantías de valor residual que, dependiendo de las circunstancias, podría ser necesaria para satisfacer el objetivo de información a revelar del párrafo 51, podría incluir información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:

- (a) las razones del arrendatario para proporcionar garantía de valor residual y la preponderancia de esas garantías;
- (b) la magnitud de la exposición de un arrendatario al riesgo del valor residual;
- (c) la naturaleza de los activos subyacentes para los que se proporcionan esas garantías; y

- (d) otros efectos financieros y operativos de esas garantías.
- B52 Información adicional relacionada con las transacciones de venta con arrendamiento posterior que, dependiendo de las circunstancias, podría ser necesaria para satisfacer el objetivo de información a revelar del párrafo 51, podría incluir información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:
- (a) las razones del arrendatario para realizar transacciones de venta con arrendamiento posterior y la preponderancia de esas transacciones;
  - (b) términos y condiciones clave de las ventas con arrendamiento posterior a nivel individual;
  - (c) pagos no incluidos en la medición de los pasivos por arrendamiento; y
  - (d) el efecto de los flujos de efectivo de las transacciones de venta con arrendamiento posterior en el periodo sobre el que se informa.

## **Clasificación del arrendamiento por el arrendador (párrafos 61 a 66)**

- B53 La clasificación de los arrendamientos por el arrendador en esta Norma se basa en la medida en que el arrendamiento transfiere los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad de un activo subyacente. Entre tales riesgos se incluyen la posibilidad de pérdidas por capacidad ociosa u obsolescencia tecnológica, así como las variaciones en el desempeño debidas a cambios en las condiciones económicas. Las ventajas pueden estar representadas por la expectativa de una operación rentable a lo largo de la vida económica del activo, así como por una ganancia por revalorización o por una realización del valor residual.
- B54 Un contrato de arrendamiento podría incluir términos y condiciones para ajustar los pagos por arrendamiento por cambios concretos que ocurran entre la fecha de inicio del acuerdo y la de comienzo (tal como un cambio en el costo del arrendador del activo subyacente o un cambio en el costo del arrendador de la financiación del arrendamiento). En ese caso, a efectos de clasificar el arrendamiento, el efecto de cualquier cambio se considerará que ha tenido lugar en la fecha de inicio del acuerdo.
- B55 Cuando un arrendamiento incluya componentes de terrenos y de edificios conjuntamente, la entidad evaluará la clasificación de cada componente por separado como un arrendamiento financiero u operativo, de acuerdo con los párrafos 62 a 66, B53 y B54. Al determinar si el componente de terreno es un arrendamiento financiero u operativo, una consideración importante es que los terrenos normalmente tienen una vida económica indefinida.
- [Referencia: párrafos FCZ241 a FCZ244, Fundamentos de las Conclusiones]**
- B56 Cuando sea necesario para clasificar y contabilizar un arrendamiento de terrenos y edificios, un arrendador distribuirá los pagos por el arrendamiento (incluyendo todo pago por adelantado) entre los componentes de terrenos y edificios en proporción a los valores razonables relativos que representan los derechos de arrendamiento en los citados componentes de terrenos y edificios en la fecha de inicio del acuerdo. **[Referencia: párrafos FCZ245 a FCZ247, Fundamentos de las Conclusiones]** Si los pagos por el arrendamiento no pueden repartirse fiablemente entre estos dos componentes, todo el arrendamiento se clasificará como arrendamiento financiero, a menos que esté claro que ambos componentes son arrendamientos operativos, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como operativo. **[Referencia: párrafo FCZ248, Fundamentos de las Conclusiones]**
- B57 Para un arrendamiento de terreno y edificios en los que el importe del terreno no es significativo para el arrendamiento, un arrendador puede tratar el terreno y los edificios como una sola unidad a efectos de la clasificación del arrendamiento y clasificarlo como un arrendamiento financiero o un arrendamiento operativo aplicando los párrafos 62 a 66 y B53 y B54. En este caso, un arrendador considerará la vida económica de los edificios como la que corresponde al activo subyacente en su totalidad.
- [Referencia: párrafos FCZ249 y FCZ250, Fundamentos de las Conclusiones]**

## **Clasificación de subarrendamientos**

- B58 Para clasificar un subarrendamiento, un arrendador intermedio clasificará el subarrendamiento como un arrendamiento financiero o un arrendamiento operativo de la forma siguiente:
- (a) Si el arrendamiento principal es un arrendamiento a corto plazo que la entidad, como arrendatario, ha contabilizado aplicando el párrafo 6, el subarrendamiento se clasificará como un arrendamiento operativo.

- (b) En otro caso, el subarrendamiento se clasificará por referencia al activo por derecho de uso que surge del arrendamiento principal, en lugar de por referencia al activo subyacente (por ejemplo, el elemento de propiedades, planta y equipo que es sujeto del arrendamiento).

**[Referencia:**

**párrafos FC232 a FC234, Fundamentos de las Conclusiones**

**ejemplos 20 y 21, Ejemplos Ilustrativos]**

**[Enlace a los párrafos FC235 y FC236, Fundamentos de las Conclusiones sobre razones por las que NIF 16 no incluye requerimientos relativos a la presentación de subarrendamientos]**

## Apéndice C

### Fecha de vigencia y transición

*Este apéndice forma parte integrante de la NIIF y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la Norma.*

#### Fecha de vigencia

---

- C1 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. **[Referencia: párrafos FC268 a FC271, Fundamentos de las Conclusiones]** Se permite su aplicación anticipada para entidades que utilicen la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* antes de la fecha de aplicación inicial **[Referencia: párrafo C2]** de esta Norma. **[Referencia: párrafo FC272, Fundamentos de las Conclusiones]** Si una entidad aplica esta Norma en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.
- C1A *Reducciones del Alquiler Relacionadas con el Covid-19*, emitida en mayo de 2020, añadió los párrafos 46A, 46B, 60A, C20A y C20B. Un arrendatario aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de junio de 2020. Se permite la aplicación anticipada, incluyendo en los estados financieros no autorizados para su publicación a 28 de mayo de 2020.
- C1B *Reforma de la Tasa de Interés de Referencia—Fase 2*, que modificó las NIIF 9, NIC 39, NIIF 7, NIIF 4 y NIIF 16, emitida en agosto de 2020 añadió los párrafos 104 a 106, C20C y C210D. Una entidad aplicará estas modificaciones a periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2021. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones para un periodo anterior, revelará este hecho.
- C1C *Reducciones del Alquiler Relacionadas con la covid-19 más allá del 30 de junio de 2021*, emitida en marzo de 2021, modificó el párrafo 46B y añadió los párrafos C20BA a C20BC. Un arrendatario aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de abril de 2021. Se permite la aplicación anticipada, incluyendo en los estados financieros no autorizados para su publicación al 31 de marzo de 2021.
- C1D *Pasivo por Arrendamiento en una Venta con Arrendamiento Posterior*, emitido en septiembre de 2022, modificó el párrafo C2 y añadió los párrafos 102A y C20E. Un vendedor-arrendatario aplicará estas modificaciones a periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2024. Se permite su aplicación anticipada. Si un vendedor-arrendatario aplica esas modificaciones para un periodo anterior, revelará este hecho.

#### Transición

---

- C2 A efectos de los requerimientos de los párrafos C1 a C20E, la fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo anual sobre el que se informa en que la entidad aplique esta Norma por primera vez.

#### Definición de un arrendamiento

- C3 Como una solución práctica, no se requiere que una entidad evalúe nuevamente si un contrato es, o contiene, un arrendamiento en la fecha de aplicación inicial. En su lugar, se permite que la entidad:
- aplique esta Norma a contratos que estaban anteriormente identificados como arrendamientos aplicando la NIC 17 *Arrendamientos* y la CINIIF 4 *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento*. La entidad aplicará los requerimientos de transición de los párrafos C5 a C18 a esos arrendamientos.
  - No aplicará esta Norma a contratos que no fueron anteriormente identificados como que contenían un arrendamiento aplicando las NIC 17 y CINIIF 4.
- [Referencia: párrafos FC273 y FC274, Fundamentos de las Conclusiones]**
- C4 Si una entidad elige la solución práctica del párrafo C3, revelará ese hecho y aplicará la solución práctica a todos sus contratos. Como resultado, la entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 9 a 11 solo a contratos realizados (o modificados) a partir de la fecha de aplicación inicial.

## Arrendatarios

- C5 Un arrendatario aplicará esta Norma a sus arrendamientos:
- (a) de forma retroactiva a cada periodo sobre el que se informa anterior presentado, aplicando la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*; o
  - (b) retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de la Norma reconocido en la fecha de aplicación inicial, de acuerdo con los párrafos C7 a C13.

**[Referencia: párrafos FC275 a FC277, Fundamentos de las Conclusiones]**

- C6 Un arrendatario aplicará la alternativa descrita en el párrafo C5 de forma congruente a todos los arrendamientos en los que sea arrendatario.

- C7 Si un arrendatario opta por aplicar esta Norma de acuerdo con el párrafo C5(b), no reexpresará la información comparativa. En su lugar el arrendatario reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Norma como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente de patrimonio según proceda) en la fecha de aplicación inicial.

**[Referencia: párrafos FC278, FC279 y FC281, Fundamentos de las Conclusiones]**

## Arrendamientos anteriormente clasificados como arrendamientos operativos

**[Referencia: párrafo FC282, Fundamentos de las Conclusiones]**

- C8 Si un arrendatario opta por aplicar esta Norma de acuerdo con el párrafo C5(b):
- (a) Reconocerá un pasivo por arrendamiento en la fecha de aplicación inicial para los arrendamientos anteriormente clasificados como un arrendamiento operativo utilizando la NIC 17. El arrendatario medirá ese pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento restantes, descontados usando la tasa incremental por préstamos del arrendatario en la fecha de aplicación inicial.
  - (b) Reconocerá un activo por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial para los arrendamientos anteriormente clasificados como un arrendamiento operativo utilizando la NIC 17. El arrendatario optará, arrendamiento por arrendamiento, por medir el activo por derecho de uso:
    - (i) su importe en libros como si la Norma se hubiera aplicado desde la fecha de comienzo, pero descontado usando la tasa incremental por préstamos del arrendatario en la fecha de aplicación inicial; o
    - (ii) un importe igual al pasivo por arrendamiento, ajustado por el importe de cualquier pago por arrendamientos anticipado o acumulado (devengado) relacionado con ese arrendamiento reconocido en el estado de situación financiera inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial.
- [Referencia: párrafo FC83 a 286, Fundamentos de las Conclusiones]**
- (c) La aplicación de la NIC 36 *Deterioro de Valor de los Activos* a los activos por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial, a menos que el arrendatario utilice la solución práctica del párrafo C10(b).

- C9 A pesar de los requerimientos del párrafo C8, para arrendamientos anteriormente clasificados como arrendamientos operativos aplicando la NIC 17, un arrendatario:

- (a) No se requiere hacer ningún ajuste en la transición por arrendamientos para los que el activo subyacente es de bajo valor (como se describe en los párrafos B3 a B8) que se contabilizan según el párrafo 6. El arrendatario contabilizará esos arrendamientos aplicando esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.
- (b) No se requiere hacer ningún ajuste en la transición a los arrendamientos anteriormente contabilizados como propiedades de inversión usando el modelo del valor razonable de la NIC 40 *Propiedades de Inversión* **[Referencia: párrafos 33 a 55, NIC 40]**. El arrendatario contabilizará el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento que surgen de la aplicación de la NIC 40 y esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.
- (c) Éste medirá el activo por derecho de uso al valor razonable **[Referencia: Apéndice A (definición de valor razonable), NIIF 13]** en la fecha de aplicación inicial para arrendamientos anteriormente contabilizados como arrendamientos operativos aplicando la NIC 17 y que se contabilizarán como propiedades de inversión usando el modelo del valor razonable de la NIC 40 desde la fecha de aplicación inicial. El arrendatario contabilizará el activo por derecho de uso y el



pasivo por arrendamiento que surgen de la aplicación de la NIC 40 y esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.

- C10 El arrendatario puede usar una o más de las siguientes soluciones prácticas al aplicar esta Norma de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C5(b) para arrendamientos anteriormente clasificados como arrendamientos operativos utilizando la NIC 17. Se permite que un arrendatario aplique estas soluciones prácticas arrendamiento por arrendamiento:
- (a) Un arrendatario puede aplicar una tasa de descuento única a una cartera de arrendamientos con características razonablemente similares (tales como arrendamientos con plazo de arrendamiento similar para una clase semejante de activo subyacente en un entorno económico parecido). **[Referencia: párrafo FC287, Fundamentos de las Conclusiones *Enfoque de cartera*]**
  - (b) Como alternativa a realizar una revisión del deterioro del valor, un arrendatario puede confiar en su evaluación de si los arrendamientos son onerosos aplicando la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial. Si un arrendatario elige esta solución práctica, ajustará el activo por derecho de uso en la fecha de la aplicación inicial por el importe de cualquier provisión por arrendamientos onerosos que haya sido reconocida en el estado de situación financiera inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial. **[Referencia: párrafo FC287, Fundamentos de las Conclusiones *Provisiones de arrendamientos onerosos reconocidos anteriormente*]**
  - (c) Un arrendatario puede elegir no aplicar los requerimientos del párrafo C8 a los arrendamientos cuyo plazo finalice dentro de los 12 meses de la fecha de aplicación inicial. En este caso, un arrendatario:
    - (i) contabilizará esos arrendamientos de la misma forma que los arrendamientos a corto plazo como se describe en el párrafo 6; y
    - (ii) incluirá el costo asociado con esos arrendamientos dentro de la información a revelar del gasto por arrendamientos a corto plazo en el periodo anual sobre el que se informa que incluye la fecha de aplicación inicial.**[Referencia: párrafo FC287, Fundamentos de las Conclusiones *Arrendamientos para los que el plazo de arrendamiento termina dentro de 12 meses*]**
  - (d) Un arrendatario puede excluir los costos directos iniciales de la medición del activo por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial. **[Referencia: párrafo FC287, Fundamentos de las Conclusiones *Costos directos iniciales*]**
  - (e) Un arrendatario puede usar el razonamiento en retrospectiva, tales como al determinar el plazo del arrendamiento, si el contrato contiene opciones para ampliar o terminar el arrendamiento. **[Referencia: párrafo FC287, Fundamentos de las Conclusiones *Uso del razonamiento en retrospectiva*]**

### Arrendamientos anteriormente clasificados como arrendamientos financieros

- C11 Si un arrendatario opta por aplicar esta norma de acuerdo con el párrafo C5(b), a arrendamientos que fueron clasificados como arrendamientos financieros utilizando la NIC 17, el importe en libros del activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento en la fecha de la aplicación inicial será el importe en libros del activo de arrendamiento y el pasivo por arrendamiento inmediatamente antes de la fecha de medida aplicando la NIC 17. Para esos arrendamientos, el arrendatario contabilizará el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento aplicando esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.
- [Referencia: Referencia: párrafo FC288, Fundamentos de las Conclusiones]**

### Información a revelar

- C12 Si un arrendatario opta por aplicar esta Norma de acuerdo con el párrafo C5(b), el arrendatario revelará información sobre la aplicación inicial requerida por el párrafo 28 de la NIC 8, excepto por lo que se refiere a la información especificada en el párrafo 28(f) de NIC 8. En lugar de la información especificada en el párrafo 28(f) de la NIC 8 el arrendatario revelará:
- (a) el promedio ponderado de la tasa incremental por préstamos del arrendatario aplicada a los pasivos por arrendamiento reconocidos en el estado de situación financiera en la fecha de aplicación inicial; e
  - (b) una explicación de las diferencias entre:

- (i) los compromisos de arrendamientos operativos revelados aplicando la NIC 17 al final del periodo anual sobre el que se informa inmediatamente anterior a la fecha de aplicación inicial, descontados usando la tasa incremental por préstamos en la fecha de aplicación inicial como se describe en el párrafo C8(a); y
- (ii) los pasivos por préstamos reconocidos en el estado de situación financiera en la fecha de aplicación inicial.

**[Referencia: Referencia: párrafo FC288, Fundamentos de las Conclusiones]**

- C13 Si un arrendatario utiliza una o más de las soluciones prácticas especificadas en el párrafo C10, revelará ese hecho.

## Arrendadores

- C14 Excepto por lo descrito en el párrafo C15, no se requiere que un arrendador realice ningún ajuste en la transición para arrendamientos en los que es arrendador y contabilizará esos arrendamientos aplicando esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.

**[Referencia: Referencia: párrafo FC289, Fundamentos de las Conclusiones]**

- C15 Un arrendador intermedio:

- (a) evaluará nuevamente los subarrendamientos que fueron clasificados como arrendamientos operativos aplicando la NIC 17 y que se mantienen en la fecha de aplicación inicial, para determinar si cada subarrendamiento debe clasificarse como un arrendamiento operativo o un arrendamiento financiero utilizando esta Norma. El arrendador intermedio realizará esta evaluación en la fecha de aplicación inicial sobre la base de los términos y condiciones contractuales que se mantienen del arrendamiento principal y el subarrendamiento en esa fecha.
- (b) Para subarrendamientos que se clasificaron como arrendamientos operativos aplicando la NIC 17 pero como arrendamientos financieros utilizando esta Norma, contabilizará el subarrendamiento como un arrendamiento financiero nuevo realizado en la fecha de aplicación inicial.

**[Referencia: párrafo FC290 a 291, Fundamentos de las Conclusiones]**

## Transacciones de venta con arrendamiento posterior antes de la fecha de aplicación inicial

- C16 Una entidad no evaluará nuevamente las transacciones de venta con arrendamiento posterior realizadas antes de la fecha de aplicación inicial para determinar si la transferencia del activo subyacente satisface los requerimientos de la NIIF 15 para contabilizarse como una venta.

**[Referencia: párrafo FC292 a 294, Fundamentos de las Conclusiones]**

- C17 Si una transacción de venta con arrendamiento posterior se contabilizó como una venta y un arrendamiento financiero aplicando la NIC 17, el arrendatario-vendedor:

- (a) contabilizará el arrendamiento posterior de la misma forma que contabilice cualquier otro arrendamiento financiero que exista en la fecha de aplicación inicial; y
- (b) continuará amortizando cualquier ganancia sobre la venta a lo largo del plazo del arrendamiento.

- C18 Si una transacción de venta con arrendamiento posterior se contabilizó como una venta y un arrendamiento operativo aplicando la NIC 17, el arrendatario (vendedor):

- (a) contabilizará el arrendamiento posterior de la misma forma que contabilice cualquier otro arrendamiento operativo que exista en la fecha de aplicación inicial; y
- (b) ajustará el arrendamiento posterior del activo por derecho de uso por cualquier ganancia o pérdida diferida que se relacione con condiciones que no son de mercado reconocidas en el estado de situación financiera inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial.

## Importes anteriormente reconocidos con respecto a combinaciones de negocios

- C19 Si un arrendatario reconoció anteriormente un activo o un pasivo aplicando la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* relacionados con condiciones favorables o desfavorables de un arrendamiento operativo adquirido como parte de una combinación de negocios, el arrendatario dará de baja ese activo o pasivo y ajustará, en

la fecha de aplicación inicial, el importe en libros del activo por derecho de uso aplicando el importe correspondiente.

## Referencias a la NIIF 9

- C20 Si una entidad aplica esta Norma, pero no aplica todavía la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, cualquier referencia en esta Norma a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.

## Reducciones del alquiler relacionadas con el Covid-19 para los arrendatarios

- C20A Un arrendatario aplicará *Reducciones del Alquiler Relacionadas con el Covid-19* (véase el párrafo C1A) de forma retroactiva, reconociendo el efecto acumulado de la aplicación inicial de esa modificación como un ajuste en el saldo inicial de las ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según proceda) al comienzo del periodo anual sobre el que se informa en el que el arrendatario aplique por primera vez la modificación.
- C20B En el periodo sobre el que se informa en el que un arrendatario aplica por primera vez *Reducciones del Alquiler Relacionadas con el Covid-19*, no se requiere que un arrendatario revele la información exigida por el párrafo 28(f) de la NIC 8.
- C20BA Un arrendatario aplicará *Reducciones del Alquiler Relacionadas con la covid-19 más allá del 30 de junio de 2021* (véase el párrafo C1C) de forma retroactiva, reconociendo el efecto acumulado de la aplicación inicial de esa modificación como un ajuste en el saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según corresponda) al inicio del periodo anual sobre el que se informa en el que el arrendatario aplique por primera vez la modificación.
- C20BB En el periodo sobre el que se informa para el que un arrendatario aplique por primera vez *Reducciones del Alquiler Relacionadas con la covid-19 más allá del 30 de junio de 2021*, no se requiere que un arrendatario revele la información exigida por el párrafo 28(f) de la NIC 8.
- C20BC Al utilizar el párrafo 2 de esta Norma, un arrendatario aplicará la solución práctica del párrafo 46A, de forma congruente, a los contratos que cumplan los requisitos con características similares y en circunstancias parecidas, independientemente de si el contrato pasara a ser elegible para la solución práctica como resultado de que el arrendatario use *Reducciones del Alquiler Relacionadas con la covid-19* (véase el párrafo C1A) o *Reducciones del Alquiler Relacionadas con la covid-19 más allá del 30 de junio de 2021* (véase el párrafo C1C).

## Reforma de la Tasa de Interés de Referencia Fase 2

- C20C Una entidad aplicará estas modificaciones de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8, excepto por lo que se especifica en el párrafo C20D.
- C20D No se requiere que una entidad reexpresé periodos anteriores para reflejar la aplicación de estas modificaciones. La entidad puede reexpresar periodos anteriores si, y solo si, le es posible hacerlo sin el uso del razonamiento en retrospectiva. Si una entidad no reexpresa los periodos anteriores, reconocerá cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el importe en libros al comienzo del periodo anual sobre el que se informa, que será el que incluye la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones en las ganancias acumuladas iniciales (u otro componente del patrimonio, según proceda) del periodo anual sobre el que se informa que incluye la fecha de la aplicación de estas modificaciones.

## Pasivo por arrendamiento en una venta con arrendamiento posterior

- C20E Un vendedor-arrendatario aplicará *Pasivo por Arrendamiento en una Venta con Arrendamiento Posterior* (véase el párrafo C1D) de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8, a las transacciones de venta con arrendamiento posterior realizadas después de la fecha de la aplicación inicial.

[Referencia: párrafo FC294A, Fundamentos de las Conclusiones]

## **Derogación de otras Normas**

---

- C21 Esta Norma sustituye las siguientes Normas e Interpretaciones:
- (a) NIC 17 *Arrendamientos*
  - (b) CINIIF 4 *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento*
  - (c) SIC-15 *Arrendamientos Operativos—Incentivos*; y
  - (d) SIC-27 *Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento*.