



Arrendamientos

Novedades para los arrendatarios que trae la NIIF 16

RESUMEN

La NIIF 16 aborda la identificación de los contratos de arriendo así como su tratamiento contable en los estados financieros de los arrendatarios y arrendadores. En este artículo se discute la identificación del contrato de arrendamiento, los desafíos de medición, ventas con arrendamiento posterior y la transición de la NIIF 16.

Por Horacio Molina Sánchez
Experto Contable Acreditado
por AECA (ECA-AECA)
Profesor de la Universidad
Loyola Andalucía

Con su aprobación en 2016, culmina una de las modificaciones más importantes que integraron el proyecto de convergencia con el FASB en materia de normalización contable. La NIIF 16 es obligatoria para los ejercicios contables que iniciaron a partir del 1 de enero de 2019.

Ella introduce el *modelo de derecho de uso*, para la contabilización de los arrendatarios, manteniendo el modelo fundamentado en la transferencia de riesgos y ventajas para los arrendadores. El modelo de derecho de uso implica reconocer un activo por el derecho de uso y un pasivo por la obligación asociada a dicho derecho de uso.

Esta novedad da lugar a un impacto muy significativo en el balance de situación de las compañías, incrementando

sus ratios de endeudamiento. En menor medida, esta NIIF también altera el patrón de reconocimiento de gastos y la clasificación de éstos en la cuenta de resultados, afectando especialmente a la determinación del EBITDA.

1. La identificación del contrato de arrendamiento

Una de las decisiones claves de la NIIF 16 es si se está en presencia de un contrato que cede un recurso (*un input*) para ser explotado por el arrendatario, o si a lo que se compromete el vendedor (arrendador) es *proporcionar* la producción del activo (*un output*). En el primer caso, se está en presencia de un arrendamiento, mientras que en el segundo se trata de una venta o prestación de servicios.

Un contrato supone la cesión de un input cuando el recurso está identificado y el activo es controlado por el arrendatario. El control del recurso se adquiere cuando se dispone del derecho a dirigir el uso y se dispone del *derecho a obtener los beneficios económicos* que se van a derivar del recurso cedido. Esta decisión no está exenta de subjetividad.

2. Los retos en la medición

Los elementos que surgen de un contrato de arrendamiento son un derecho de uso y un pasivo. Estos han de ser reconocidos y valorados siguiendo los criterios generales de valoración de adquisiciones aplazadas. Es decir, la contraprestación a entregar por el derecho de uso (activo) determina su valor, incluyendo los costes incrementales

que genera la operación. Por tanto, es preciso medir el pasivo para, a continuación, medir el activo. El pasivo se mide por el valor actual de los pagos a efectuar. Esta medición del pasivo presenta tres retos:

a) La determinación del plazo

b) El tratamiento de los pagos variables

c) La determinación de la tasa de descuento

La medición posterior del activo y del pasivo se rige por las normas de otros activos operativos (especialmente la NIC 16) y pasivos financieros (NIIF 9).

El derecho de uso se puede medir al cierre del ejercicio por el modelo de costo o por el modelo de revaluación. La aplicación de ambos modelos se sujeta a los preceptos de la NIC 16.

El pasivo se mide a costo amortizado utilizando la tasa de descuento inicial. Si se producen revisiones del plazo, por cambios de expectativa en cuanto al ejercicio de las opciones de extensión de plazo u opciones compra, el pasivo se vuelve a medir utilizando la tasa de descuento del momento de la revisión, pues ha cambiado la estructura de plazos con la que se calculó la tasa de descuento. Por el contrario, si la revisión obedece a cambios en el importe de la garantía de valor residual o de las cuotas variables, se mantiene la tasa inicial, salvo que la referencia sea un índice de precios en cuyo caso se utilizaría la tasa revisada. En ambos casos, la contrapartida es una modificación del valor del derecho de uso.

Las modificaciones en el contrato requieren evaluar si, en esencia, es un nuevo contrato, o si es una modificación del anterior. En caso de suponer una modificación del anterior, se ajusta el valor del derecho de uso al alza o a la baja. En el caso de reducción, la diferencia entre los valores del activo

y del pasivo que se cancelan se reconoce en resultados.

3. Ventas con arrendamiento posterior

Las ventas con arrendamiento posterior deben determinar si la venta inicial supone la transferencia del control sobre el activo al comprador-arrendador. En caso de no hacerlo, el activo arrendado no se da de baja y la *operación es de financiación*. El importe percibido es un préstamo; los importes a satisfacer por arrendamiento son superiores, pues incorporan los intereses. En el caso que la venta suponga la transferencia de control del bien al comprador-arrendador, éste de inmediato transfiere de

“El modelo de derecho de uso implica reconocer un activo por el derecho de uso y un pasivo por la obligación asociada a dicho derecho de uso”

vuelta el control al vendedor a través del arrendamiento. Es decir, la venta supone transferir el control de los servicios que contiene el bien tras el periodo de arrendamiento. *En esencia, es una venta a futuro*. Sobre esta porción de servicios se determina el resultado de la venta.

4. La transición de la NIIF 16

En la transición a la NIIF 16 es preciso definir el perímetro de contratos a los que se debe aplicar la nueva norma y los criterios de reconocimiento y valoración. Este puede establecerse con carácter retroactivo, como si siempre se hubiese aplicado la NIIF 16 o con carácter prospectivo; es decir, los contratos que anteriormente se hubiesen calificado como tales.

Una vez identificados los contratos, el reconocimiento y valoración puede seguir el *modelo retroactivo* o un *modelo retroactivo modificado*. Esta decisión se

aplica a todos los arrendamientos. El primero implica aplicar la norma como si siempre hubiese existido, ajustando las diferencias con los saldos reconocidos en el balance de situación en reservas. En el segundo, denominado como *modelo retroactivo modificado*, es diferente para los contratos que fueron clasificados como financieros u operativos.

La transición de los arrendamientos que se venían calificando como financieros convalidaría los elementos reconocidos, de activo y pasivo, sin ningún ajuste adicional. Para los arrendamientos operativos, este modelo requiere utilizar tasas de descuento de la fecha de primera aplicación, lo cual supone una simplificación importante. En

este modelo, el pasivo se mide por el valor actual de las cuotas pendientes de pago, a la tasa estimada en la fecha de primera aplicación, y el activo por el valor del activo por derecho de uso, calculado a partir del valor actual de todas las cuotas del contrato, descontadas con la tasa inicial, y amortizado hasta la fecha de primera aplicación. *La diferencia entre el valor del activo y del pasivo se reconoce en reservas*. Una *solución práctica en este modelo*, un tercer modelo de facto, que se puede aplicar contrato a contrato, es reconocer el derecho de uso por el valor actual de las cuotas pendientes a la tasa de descuento de la fecha de primera aplicación, lo que determina que activo y pasivo sean por la misma cifra.

En nuestra opinión, el tercer modelo la solución práctica habilitada por el modelo de derecho de uso es la que resulta menos costosa.