Enero de 2016

Norma NIIF®

NIIF 16 Arrendamientos

Norma Internacional de Información Financiera 16

Arrendamientos

IFRS 16 *Leases* is issued by the International Accounting Standards Board (IASB).

Disclaimer: the IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

Copyright © 2016 IFRS Foundation®

All rights reserved. No part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

This Spanish translation of IFRS 16 *Leases* has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.

The IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/‘Hexagon Device’, ‘IFRS Foundation’, ‘IFRS Taxonomy’, ‘eIFRS’, ‘IASB’, ‘IFRS for SMEs’, ‘IAS’, ‘IASs’, ‘IFRIC’, ‘IFRS’, ‘IFRSs’, ‘SIC’, ‘NIIF’, ‘International Accounting Standards’ and ‘International Financial Reporting Standards’ are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Further details of the Trade Marks, including details of countries where the Trade Marks are registered or applied for, are available from the IFRS Foundation on request.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office as above.

Norma Internacional de Información Financiera 16

Arrendamientos

La NIIF 16 *Arrendamientos* se emite por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Descargo de responsabilidad: el IASB, la Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por cualquier pérdida que se pueda ocasionar por actuar o abstenerse de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea causada dicha pérdida por negligencia o por cualquier otro motivo.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (incluidas las Normas Internacionales de Contabilidad y las Interpretaciones SIC y CINIIF), los Proyectos de Norma y las demás publicaciones del IASB o de la Fundación IFRS son propiedad de la Fundación IFRS.

Copyright © 2016 IFRS Foundation®

Todos los derechos reservados. Ninguna parte de esta publicación puede ser traducida, reimpresa, reproducida o utilizada en ninguna forma, ya sea total o parcialmente, o por cualquier medio electrónico, mecánico o de otro tipo, existentes o por inventar, incluyendo fotocopiado y grabación u otros sistemas de almacenamiento y recuperación de información, sin el permiso previo por escrito, de la Fundación IFRS.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera y las demás publicaciones del IASB es el publicado por el IASB en el idioma inglés. Se pueden obtener copias en la Fundación IFRS. Todas las cuestiones relativas a derechos de propiedad y copia, dirigirse a:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

La traducción al español de la NIIF 16 *Arrendamientos* ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.

El logo de la Fundación IFRS/el logo del IASB/el logo de la IFRS for SMEs/el logo en forma de hexágono, “IFRS Foundation, ‘IFRS Taxonomy’, ‘eIFRS’, ‘IASB’, ‘IFRS for SMEs’, ‘IAS’, ‘IASs’, ‘IFRIC’, ‘IFRS’, ‘IFRSs’, ‘SIC’, ‘NIIF’, “International Accounting Standards” e “International Financial Reporting Standards” son marcas registradas por la Fundación IFRS.

La Fundación IFRS, previa petición, tiene a disposición de los interesados información detallada adicional sobre las marcas registradas, incluyendo información de los países en los que están registradas o en proceso de registro.

La Fundación IFRS es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su sede principal en la dirección anterior.

ÍNDICE

desde el párrafo

NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16
ARRENDAMIENTOS

INTRODUCCIÓN
OBJETIVO **1**
ALCANCE **3**
EXENCIONES DE RECONOCIMIENTO **5**
IDENTIFICACIÓN DE UN ARRENDAMIENTO **9**
Separación de los componentes de un contrato **12**
Arrendatario 13
Arrendador 17
PLAZO DEL ARRENDAMIENTO **18**
ARRENDATARIO **22**
Reconocimiento **22**
Medición **22**
Medición inicial 23
Medición posterior 29
Presentación **47**
Información a revelar **51**
ARRENDADOR **61**
Clasificación de los arrendamientos **61**
Arrendamientos financieros **67**
Reconocimiento y medición 67
Arrendamientos operativos **81**
Reconocimiento y medición 81
Presentación 88
Información a revelar **89**
Arrendamientos financieros 93
Arrendamientos operativos 95
TRANSACCIONES DE VENTA CON ARRENDAMIENTO POSTERIOR **98**
Evaluación de si la transferencia del activo es una venta **99**
La transferencia del activo es una venta 100
La transferencia del activo no es una venta 103
APÉNDICES
A Definiciones de términos
B Guía de aplicación
C Fecha de vigencia y transición
D Modificaciones a otras Normas
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIIF 16 *ARRENDAMIENTOS* EMITIDA EN ENERO DE 2016
FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA NIIF 16 *ARRENDAMIENTOS* (véase en folleto separado)
OPINIÓN EN CONTRARIO
APÉNDICE
Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de otras Normas
EJEMPLOS ILUSTRATIVOS (véase en folleto separado)
APÉNDICE
Modificaciones a las guías en otras Normas

La Norma Internacional de Información Financiera 16 *Arrendamientos* (NIIF 16) está contenida en los párrafos 1 a 103 y en los Apéndices A a D. Todos los párrafos tienen igual valor normativo. Los párrafos en letra **negrita** establecen los principios básicos. Los términos definidos en el Apéndice A están en letra *cursiva* la primera vez que aparecen en la Norma. Las definiciones de otros términos están contenidas en el Glosario de las Normas Internacionales de Información Financiera. La Norma debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías explícitas.

 © IFRS Foundation

Introducción

Aspectos generales

IN1 La Norma Internacional de Información Financiera 16 *Arrendamientos* (NIIF 16) 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 la entidad.

IN2 La NIIF 16 se aplica a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite la aplicación anticipada para entidades que apliquen la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* antes de la fecha de aplicación inicial de la NIIF 16.

IN3 La NIIF 16 deroga:

(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*

Razones para emitir la NIIF 16

IN4 El arrendamiento es una actividad importante para muchas entidades. Es un medio de acceder a activos, de obtener financiación y de reducir la exposición de una entidad a los riesgos de la propiedad de los activos. La preponderancia del arrendamiento significa que es importante que los usuarios de los estados financieros tengan una visión completa y comprensible de las actividades de arrendamiento de una entidad.

IN5 El modelo de contabilidad anterior para arrendamientos requería que los arrendatarios y arrendadores clasificaran sus arrendamientos como arrendamientos financieros o arrendamientos operativos y contabilizaran los dos tipos de forma diferente. Ese modelo fue criticado por no satisfacer las necesidades de los usuarios de los estados financieros porque no siempre proporcionaba una representación fiel de las transacciones de arrendamiento. En concreto, no requería que los arrendatarios reconocieran los activos y pasivos que surgen de los arrendamientos operativos.

IN6 Por consiguiente, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y el organismo nacional emisor de normas de los EE.UU., el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB), iniciaron un proyecto conjunto con vistas a desarrollar un nuevo enfoque para la contabilidad de los arrendamientos que requiere que un arrendatario reconozca los activos y pasivos por los derechos y obligaciones creados por los arrendamientos. Este enfoque dará lugar a una representación más fiel de los activos y pasivos de un arrendatario y, junto con las mejoras de la información a revelar, proporcionará mayor transparencia del apalancamiento financiero y del capital empleado por un arrendatario.

IN7 Los dos Consejos decidieron que debe requerirse que un arrendatario reconozca los activos y pasivos de todos los arrendamientos (con limitadas excepciones), y ambos han definido los arrendamientos de la misma forma. Los Consejos tomaron decisiones similares con respecto a la medición de los pasivos por arrendamiento, y la forma de contabilizar los arrendamientos que anteriormente se clasificaban como arrendamientos financieros. Además, los dos Consejos decidieron no cambiar sustancialmente la contabilidad del arrendador.

IN8 Sin embargo, los Consejos tomaron decisiones diferentes para los arrendamientos que anteriormente se clasificaban como arrendamientos operativos con respecto al reconocimiento de los gastos por arrendamiento y la presentación de los flujos de efectivos relacionados con los arrendamientos. El IASB decidió adoptar un único modelo de contabilización de los arrendamientos, por el cual un arrendatario contabiliza todos los arrendamientos de la misma forma. El FASB decidió adoptar un modelo de contabilización dual de los arrendamientos, clasificándolos de forma similar a los requerimientos anteriores de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los EE.UU. (PCGA de los EE.UU) para distinguir entre arrendamientos operativos y arrendamientos de capital, y contabilizar los dos tipos de forma diferente.

IN9 La NIIF 16 completa el proyecto del IASB de mejorar la información financiera de los arrendamientos.

Principales características

Contabilidad de los arrendatarios

IN10 La NIIF 16 introduce un modelo de contabilización de los arrendamientos único y requiere que un arrendatario reconozca los activos y pasivos de todos los arrendamientos con una duración superior a 12 meses, a menos que el activo subyacente sea de bajo valor. Se requiere que un arrendatario reconozca un activo por derecho de uso que representa su derecho a usar el activo arrendado subyacente y un pasivo por arrendamiento que representa su obligación para hacer pagos por arrendamiento.

IN11 Un arrendatario mide los activos por derecho de uso de forma análoga a otros activos no financieros (tales como propiedades, planta y equipo) y los pasivos por arrendamiento de forma similar a otros pasivos financieros. Como consecuencia, un arrendatario reconocerá la depreciación del activo por derecho de uso y los intereses del pasivo por arrendamiento, y también clasificará los reembolsos en efectivo del pasivo por arrendamiento en una parte del principal y una parte de intereses y los presentará en el estado de flujos de efectivo aplicando la NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo*.

IN12 Los activos y pasivos que surgen de un arrendamiento se miden inicialmente sobre una base de valor presente. La medición incluye pagos por arrendamiento no cancelables (incluyendo los pagos vinculados a la inflación), y también incluye pagos a realizar en periodos opcionales si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer una opción a ampliar el arrendamiento, o bien de no ejercer una opción que le permite terminar el arrendamiento.

IN13 La NIIF 16 contiene, para los arrendatarios, requerimientos de información a revelar. Los arrendatarios necesitarán aplicar el juicio al decidir sobre la información a revelar para cumplir el objetivo de proporcionar a los usuarios de los estados financieros una base para evaluar el efecto que tienen los arrendamientos sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo del arrendatario.

Contabilidad del arrendador

IN14 La NIIF 16 mantiene sustancialmente los requerimientos de contabilidad del arrendador de la NIC 17. Por consiguiente, un arrendador continuará clasificando sus arrendamientos como arrendamientos operativos o arrendamientos financieros, y contabilizará esos dos tipos de arrendamientos de forma diferente.

IN15 La NIIF 16 también requiere aumentar la información a revelar que proporcionan los arrendadores, lo que mejorará la información revelada sobre una exposición al riesgo del arrendador, concretamente al riesgo del valor residual.

 © IFRS Foundation

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

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;

(b) activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 *Agricultura* mantenidos por un arrendatario;

(c) acuerdos de concesión de servicios dentro del alcance de la CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*;

(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*; 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.

4 Un arrendatario, puede, pero no se le exige, aplicar esta Norma a arrendamientos de activos intangibles distintos de los descritos en el párrafo 3(e).

Exenciones al reconocimiento (párrafos B3 a B8)

5 Un arrendatario puede optar por no aplicar los requerimientos de los párrafos 22 a 49 a:

(a) *arrendamientos a corto plazo*; y

(b) arrendamientos en los que el *activo subyacente* es de bajo valor (como se describe en los párrafos B3 a B8).

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. Una clase de activo subyacente es una agrupación de activos de naturaleza y uso similar en las operaciones de una entidad. La elección de los arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor puede hacerse arrendamiento por arrendamiento.

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. Un contrato es, o contiene, un arrendamiento si transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado 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.**

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).

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.

Arrendatario

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.

14 El precio relativo independiente de los componentes de arrendamiento y que no son de arrendamiento se determinarán 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.

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. 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*.

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.

Plazo del arrendamiento (párrafos B34 a B41)

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.

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.

 © IFRS Foundation

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).

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

Reconocimiento

22 En la *fecha de comienzo*, un arrendatario reconocerá un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento.

Medición

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.

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 antes o a partir de la fecha de comienzo, menos los *incentivos de arrendamiento* recibidos;

(c) los *costos directos iniciales* incurridos por el arrendatario; y

(d) una estimación de los costos a incurrir por el arrendatario al desmantelar y eliminar el activo subyacente, restaurar el lugar en el que se localiza o restaurar el activo subyacente a la condición requerida por los términos y condiciones del arrendamiento, a menos que se incurra en esos costos al producir los inventarios. El arrendatario podría incurrir 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.

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 esos costos. Un arrendatario aplicará la NIC 2 *Inventarios* a los costos que 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*.

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:

(a) *pagos fijos* (incluyendo los pagos en esencia fijos como se describe en el párrafo B42), menos cualquier incentivo de arrendamiento por cobrar;

(b) *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);

(c) importes que espera pagar el arrendatario como *garantías de valor residual*;

(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 los párrafos B37 a B40); y

(e) pagos de penalizaciones por terminar el arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento.

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 su activo por derecho de uso aplicando el modelo del costo, 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).

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.

 © IFRS Foundation

Otros modelos de medición

34 Si un arrendatario utiliza el modelo del valor razonable de la NIC 40 Propiedades de Inversión a sus propiedades de inversión, el arrendatario también aplicará ese modelo del valor razonable al derecho de uso de los activos que cumplan la definición de propiedad de inversión de la NIC 40.

35 Si el derecho de uso de los activos se relaciona con una clase de propiedades, planta y equipo a la que el arrendatario aplica el modelo de revaluación de la NIC 16, éste 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.

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; y

(c) midiendo nuevamente el importe en libros para reflejar las nuevas mediciones 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 el párrafo B42).

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 modificad 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. 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.

40 Un arrendatario medirá nuevamente el pasivo por arrendamiento descontando los pagos por arrendamiento modificados usando una tasa de descuento modificada, 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.

(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.

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.

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; y

(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.

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; y

(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.

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.

(b) Haciendo el correspondiente ajuste al activo por derecho de uso para todas las demás modificaciones del arrendamiento.

Presentación

47 Un arrendatario presentará en el estado de situación financiera o en las notas:

(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; 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 los demás 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.

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. 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.

 © IFRS Foundation

50 En el estado de flujos de efectivo, un arrendatario clasificará:

(a) los pagos en efectivo por la parte principal del pasivo por arrendamiento dentro de las actividades de financiación;

(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; 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

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.

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.

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;

(b) gasto por intereses por los pasivos por arrendamiento;

(c) el gasto relacionado con arrendamientos a corto plazo contabilizados aplicando el párrafo 6. 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. 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;

(f) ingresos por subarrendamientos de los derechos de uso de activos;

(g) salidas de efectivo totales por arrendamientos;

(h) incorporaciones de activos por derecho de uso;

(i) ganancias o pérdidas que surgen de transacciones de venta con arrendamiento posterior; 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.

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.

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, 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 de los pasivos por arrendamiento aplicando los párrafos 39 y B11 de la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* de forma separada de los análisis de vencimientos de otros pasivos financieros.

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 de:

(i) pagos por arrendamiento variables (como se describe en el párrafo B49);

(ii) opciones de ampliación y opciones de terminación (como se describe en el párrafo B50);

(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).

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.

Arrendador

Clasificación de los arrendamientos (B53 a B58)

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

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.

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; y

(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 y 64 no son siempre concluyentes. Si resulta claro, por otras características, que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a

 © IFRS Foundation

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 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; 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) los pagos de penalizaciones para terminar el arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para hacerlo.

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 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) que aplique la NIIF 5 *Activos No corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, contabilizará el activo de acuerdo con esa Norma.

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; y

(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.

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

 © IFRS Foundation

(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.

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 de la estructura 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 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 Un 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 en ningún modo 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.

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

89 El objetivo de la información a revelar es, para los arrendadores, 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, proporcione una base a los usuarios de los estados financieros que les permita evaluar el efecto que tienen los arrendamientos sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo del arrendador. 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;

(ii) ingresos financieros sobre la inversión neta en el arrendamiento; y

(iii) el ingreso relativo a pagos por arrendamiento variables no 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.

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.

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.

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 descontados con la inversión neta en el arrendamiento. La conciliación identificará el ingreso financiero obtenido relacionado con los pagos por arrendamiento por recibir y cualquier valor residual no garantizado descontado.

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.

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.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior

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

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 para establecer si la transferencia de un activo se contabiliza como una venta de ese activo.

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

 © IFRS Foundation

reconocerá solo el importe de cualquier ganancia o pérdida relacionada con los derechos transferidos al arrendador-comprador.

(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.

101 Si el valor razonable 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.

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 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.

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.

Apéndice A
Definiciones de términos

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

activo por derecho de uso Un activo que representa un derecho a que un **arrendatario** use un **activo subyacente** durante el **plazo del arrendamiento**.

activo subyacente Un activo que es el sujeto de un **arrendamiento**, por el cual el derecho a usar ese activo ha sido proporcionado por un **arrendador** a un **arrendatario**.

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

arrendamiento Un contrato, o parte de un contrato, que transmite el derecho a usar un activo (el **activo subyacente**) por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.

arrendamiento a corto plazo Un **arrendamiento** que, en la **fecha de comienzo**, tiene un **plazo de arrendamiento** de 12 meses o menos. Un arrendamiento que contiene una opción de compra no es un arrendamiento a corto plazo.

arrendamiento financiero Un **arrendamiento** que transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del **activo subyacente**.

arrendamiento operativo Un **arrendamiento** que no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del **activo subyacente**.

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

costos directos iniciales Los costos incrementales de obtener un **arrendamiento** en los que no se habría incurrido si el arrendamiento no se hubiera obtenido, excepto los costos incurridos por un **arrendador**, que es a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, en relación con un **arrendamiento financiero**.

fecha de comienzo del arrendamiento (fecha de comienzo) La fecha en la que un **arrendador** pone un **activo subyacente** a disposición de un **arrendatario**.

fecha de inicio del acuerdo de arrendamiento (fecha de inicio del acuerdo) La fecha más temprana entre la del acuerdo de un **arrendamiento** y la del compromiso de ejecutar, por las partes, los principales términos y condiciones del acuerdo.

fecha de vigencia de la modificación La fecha en la que las partes acuerdan una **modificación del arrendamiento**.

garantía de valor residual Una garantía realizada a un **arrendador** por una parte no relacionada con éste de que el valor (o una parte del valor) de un **activo subyacente** al final periodo de un **arrendamiento** será, al menos, de un importe especificado.

incentivos del arrendamiento Pagos realizados por un **arrendador** al **arrendatario** asociados con un **arrendamiento**, o el reembolso o la asunción por un arrendador de los costos de un arrendatario.

ingresos financieros no acumulados (no devengados) La diferencia entre:

(a) la **inversión bruta en el arrendamiento**, y

(b) la **inversión neta en el arrendamiento**.

inversión bruta en el arrendamiento La suma de:

(a) los **pagos por arrendamiento** a recibir por el **arrendador** por el

 © IFRS Foundation

arrendamiento financiero; y

(b) cualquier **valor residual no garantizado** que corresponda al arrendador.

inversión neta en el arrendamiento La **inversión bruta en el arrendamiento** descontada a la **tasa de interés implícita en éste**.

modificación del arrendamiento Un cambio en el alcance de un **arrendamiento**, 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**).

pagos fijos Los pagos realizados por un **arrendatario** a un **arrendador** por el derecho a usar un **activo subyacente** a lo largo del **plazo del arrendamiento**, excluyendo los **pagos por arrendamiento variables**.

pagos opcionales del arrendamiento Pagos a realizar por un **arrendatario** a un **arrendador** por el derecho a usar un **activo subyacente** durante los periodos cubiertos por una opción de ampliar o terminar un **arrendamiento** que están incluidos en el **plazo del arrendamiento**.

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 pagos fijos en esencia), menos los **incentivos del arrendamiento**;

(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.

pagos variables del arrendamiento La parte de los pagos realizados por un **arrendatario** a un **arrendador,** por el derecho a usar un **activo subyacente** durante el **plazo del arrendamiento,** que varía debido a cambios en hechos y circunstancias ocurridos después de la **fecha de comienzo**, y son distintos del paso del tiempo.

periodo de uso El periodo total de tiempo que se usa un activo para cumplir un contrato con un cliente (incluyendo los periodos de tiempo no consecutivos).

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;

subarrendamiento Una transacción por la cual un activo subyacente es arrendado nuevamente por un arrendatario (“arrendador intermedio”) a un tercero, y el **arrendamiento** (“el arrendamiento por el propietario”) entre el arrendador que es el propietario y el arrendatario

permanece vigente.

tasa de interés implícita en el arrendamiento Tasa de interés que iguala el valor presente de (a) los **pagos por el arrendamiento** y (b) el **valor residual no garantizado**, con la suma de (i) el **valor razonable** del **activo subyacente** y (ii) cualquier **costo directo inicial** del arrendador.

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.

valor razonable A efectos de que la aplicación por parte del **arrendador** 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.

valor residual no garantizado Parte del valor residual del **activo subyacente**, cuya realización por parte del **arrendador** no está asegurada o que solo está garantizada por un tercero relacionado con el arrendador.

vida económica 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.

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

contrato Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes, que crea derechos y obligaciones exigibles.

vida útil 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.

 © IFRS Foundation

Apéndice B
Guía de aplicación

Este apéndice es 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.

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.

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

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. Un arrendatario evaluará el valor de un activo subyacente sobre la base del valor del activo cuando es nuevo, independientemente de la duración del activo que está siendo arrendado.

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.

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; y

(b) el activo subyacente no es altamente dependiente o está altamente interrelacionado con otros activos.

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.

B7 Si un arrendatario subarrienda un activo, o espera subarrendar un activo, el arrendamiento realizado por el propietario pleno 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).

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*. 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.

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.

Activo identificado

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.

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).

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.

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.

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.

 © IFRS Foundation

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.

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). 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.

Derecho a obtener beneficios económicos del uso

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.

B22 Al evaluar el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económico 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.

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 del cual paga al proveedor como contraprestación por el derecho a usar ese espacio.

Derecho a decidir el uso

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); 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 decidir 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; o

(ii) el cliente designó el activo (o aspectos específicos del mismo) de forma que determina cómo y para qué propósito se usará el activo a lo largo de todo el periodo de uso.

Cómo y para qué propósito se usa el activo

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.

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, o para decidir sobre el conjunto de productos vendidos desde el espacio comercial);

(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); 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).

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. 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

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.

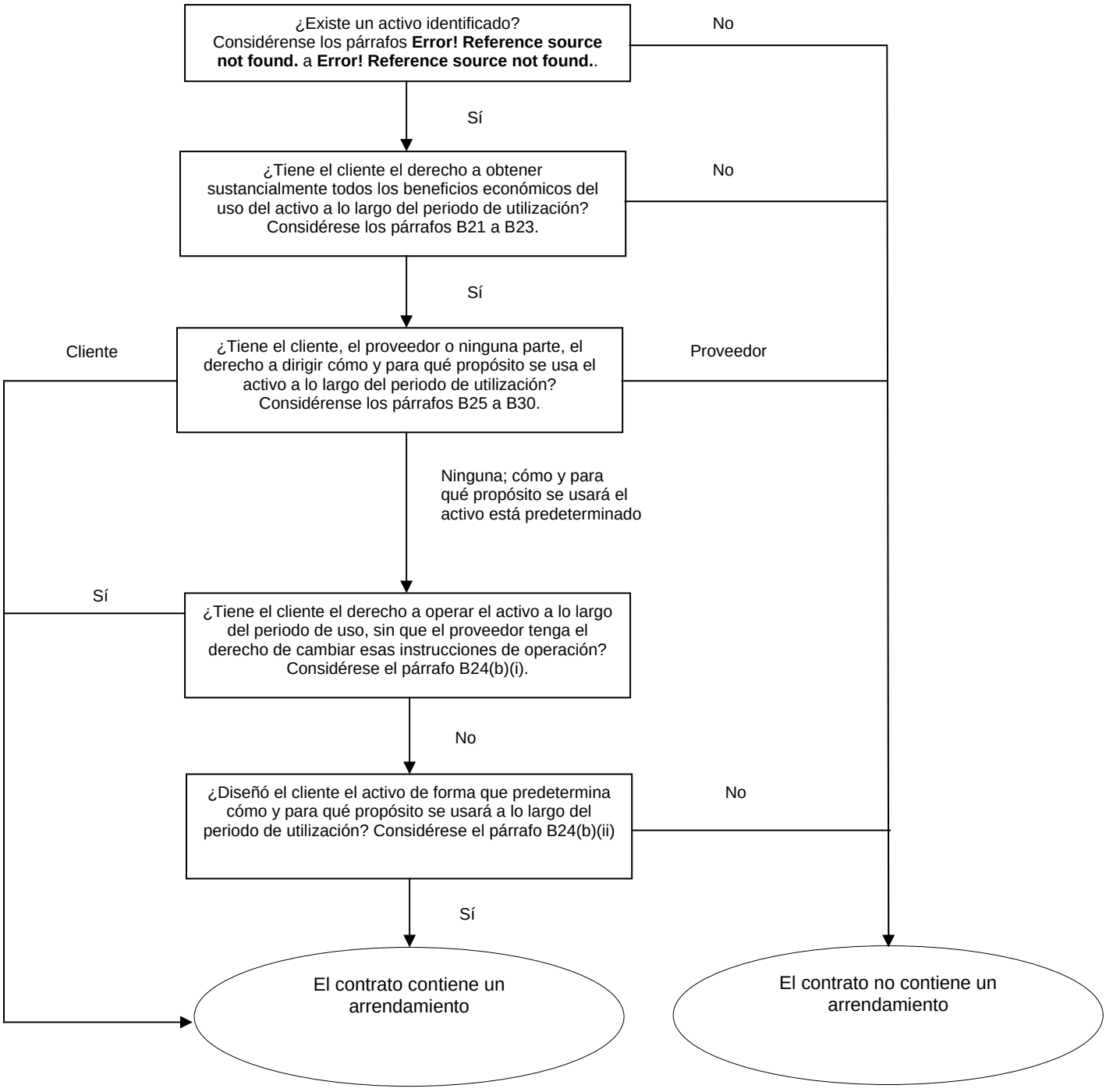
B29 Al evaluar si un cliente tiene el derecho a decidir el uso de un activo, una entidad considerará solo los derechos a tomar decisiones sobre el uso del activo durante el periodo de uso, a menos que el cliente diseñe el activo (o aspectos específicos de éste) como se describe en el párrafo B24(b)(ii). 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

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.

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

 © IFRS Foundation


¿Existe un activo identificado? Considérense los párrafos **Error! Reference source not found.** a **Error! Reference source not found.**.
No
Sí
¿Tiene el cliente el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo a lo largo del periodo de utilización? Considérese los párrafos B21 a B23.
No
Sí
Cliente
¿Tiene el cliente, el proveedor o ninguna parte, el derecho a dirigir cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo del periodo de utilización? Considérense los párrafos B25 a B30.
Proveedor
Ninguna; cómo y para qué propósito se usará el activo está predeterminado
Sí
¿Tiene el cliente el derecho a operar el activo a lo largo del periodo de uso, sin que el proveedor tenga el derecho de cambiar esas instrucciones de operación? Considérese el párrafo B24(b)(i).
No
¿Diseñó el cliente el activo de forma que predetermina cómo y para qué propósito se usará a lo largo del periodo de utilización? Considérese el párrafo B24(b)(ii)
No
Sí
El contrato contiene un arrendamiento
El contrato no 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 ha obtenido fácilmente (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.

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 de éste, 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.

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.

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;

(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;

 © IFRS Foundation

(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.

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.

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 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; y

(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).

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, en su forma, suponer variabilidad pero que, en esencia, son inevitables. Los pagos fijos en esencia por arrendamiento se dan, por ejemplo, cuando:

(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. Algunos ejemplos de dichos tipos de pagos 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).

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. El arrendatario puede obtener el derecho legal al activo subyacente antes de transferir dicho derecho legal al arrendador. 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 incorporada a 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.

 © IFRS Foundation

(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.

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.

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 a66, 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.

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. 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.

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, 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.

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).

 © IFRS Foundation

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

Este apéndice forma parte integrante de la Norma 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. 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 de esta Norma. Si una entidad aplica esta Norma de manera anticipada, revelará ese hecho.

Transición

C2 A efectos de los requerimientos de los párrafos C1 a C19, 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:

(a) 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.

(b) No aplicará esta Norma a contratos que no fueron anteriormente identificados como que contenían un arrendamiento aplicando las NIC 17 y CINIIF 4.

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 párrafo C7 a C13.

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.

Arrendamientos anteriormente clasificados como arrendamientos operativos

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 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.

(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:

(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*. 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 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).

(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.

(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; e

(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.

(d) Un arrendatario puede excluir los costos directos iniciales de la medición del activo por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial.

(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.

 © IFRS Foundation

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.

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; y

(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.

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.

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.

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.

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.*

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*.

 © IFRS Foundation

Apéndice D
Modificaciones a otras Normas

Este apéndice establece las modificaciones a otras Normas que son consecuencia de la emisión por el IASB de esta Norma. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Si una entidad aplica esta Norma para un periodo anterior, estas modificaciones tendrán también vigencia para el mismo periodo.

No se permite que una entidad aplique la NIIF 16 antes de utilizar la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes *(véase el párrafo C1).*

Por consiguiente, para las Normas que estuvieran vigentes el 1 de enero de 2016, las modificaciones de este apéndice se presentan sobre la base del texto de esas Normas que estuviera vigente el 1 de enero de 2016, tal como resultó modificado por la NIIF 15. El texto de esas Normas en este apéndice no incluye ninguna otra modificación que no estuviera vigente a 1 de enero de 2016.

Para las Normas que no estuvieran vigentes el 1 de enero de 2016, las modificaciones de este apéndice se presentan sobre la base del texto de la publicación inicial de esa Norma, tal como resultó modificado por la NIIF 15. El texto de esas Normas en este apéndice no incluye ninguna otra modificación que no estuviera vigente a 1 de enero de 2016.

En los párrafos modificados el texto nuevo está subrayado y el texto eliminado se ha tachado.

NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*

Se modifica el párrafo 30 y se añade el párrafo 39AB.

Uso del valor razonable como costo atribuido

30 Si, en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF, una entidad usa el valor razonable como *costo atribuido* para una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión, ~~o para~~ un activo intangible o un activo por derecho de uso (véanse los párrafos D5 y D7), los primeros estados financieros conforme a las NIIF revelarán, para cada partida del estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF:

(a) ...

Fecha de vigencia

...

39AB La NIIF 16 *Arrendamientos* emitida en enero de 2016 modificó los párrafos 30, C4, D1, D7, D8B y D9, y eliminó el párrafo D9A y añadió los párrafos D9B a D9E. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

Se modifica el párrafo C4.

Exenciones para las combinaciones de negocios

...

C4 Si una entidad que adopta por primera vez las NIIF no aplica la NIIF 3 de forma retroactiva a una combinación de negocios anterior, este hecho tendrá las siguientes consecuencias para esa combinación:

(a) …

(f) Si un activo adquirido, o un pasivo asumido, en una combinación de negocios anterior no se reconoció según los PCGA anteriores, no tendrá un costo atribuido nulo en el estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF. En su lugar, la adquirente lo reconocerá y medirá, en su estado de situación financiera consolidado, utilizando la base que hubiera sido requerida de acuerdo con las NIIF en el estado de situación financiera de la adquirida. Por ejemplo: si la adquirente no había, según sus PCGA anteriores, capitalizado los arrendamientos ~~financieros~~ adquiridos en una combinación de negocios anterior, en la que la adquirida era una arrendataria, los capitalizará, en sus estados financieros consolidados, tal como la ~~NIC 17~~ NIIF 16 *Arrendamientos* hubiera requerido hacerlo a la adquirida en su estado de situación financiera conforme a las NIIF. De forma similar, si la adquirente no tenía reconocido, según PCGA anteriores, un pasivo contingente que existe todavía en la fecha de transición a las NIIF, la adquirente reconocerá ese pasivo contingente en esa fecha a menos que la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* prohibiera su reconocimiento en los estados financieros de la adquirida. Por el contrario, si un activo o pasivo quedó incluido, según los PCGA anteriores, en la plusvalía, pero se hubiera reconocido por separado de haber aplicado la NIIF 3, ese activo o pasivo permanecerá en la plusvalía, a menos que las NIIF requiriesen reconocerlo en los estados financieros de la adquirida.

(g) ...

En el Apéndice D se modifican los párrafos D1, D7, D8B y D9. Se elimina el párrafo D9A. Se añaden los párrafos D9B a D9E.

Exenciones procedentes de otras NIIF

...

D1 Una entidad puede optar por utilizar una o más de las exenciones siguientes:

(a) ...

(d) arrendamientos (los párrafos D9 y ~~D9A~~ D9B a D9E);

...

Costo atribuido

...

D7 Las opciones de los párrafos D5 y D6 podrán ser aplicadas también a:

(a) propiedades de inversión, si una entidad escoge la aplicación del modelo del costo de la NIC 40 *Propiedades de Inversión*; ~~y~~

(aa) activos por derecho de uso (NIIF 16 *Arrendamientos*); y

(b) ...

...

D8B Algunas entidades mantienen elementos de propiedades, planta y equipo, activos por derecho de uso o activos intangibles que se utilizan o eran anteriormente utilizados, en operaciones sujetas a regulación de tarifas. El importe en libros de estos elementos puede incluir importes que fueron determinados según PCGA anteriores pero que no cumplen las condiciones de capitalización de acuerdo con las NIIF. Si es este el caso, una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede optar por utilizar el importe en libros según PCGA anteriores para un elemento en la fecha de transición a las NIIF como el costo atribuido. Si una entidad aplica esta exención a un elemento, no necesitará aplicarla a todos. En la fecha de transición a las NIIF, una entidad comprobará el deterioro de valor, de acuerdo con la NIC 36, de cada elemento para el que se utilice esta exención. A efectos de este párrafo, las operaciones están sujetas a regulación de tarifas si se rigen por un marco para la fijación de los precios que pueden cargarse a los clientes por bienes o servicios, y ese marco está sujeto a la supervisión o aprobación por un regulador de tarifas (tal como se define en la NIIF 14 *Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas*).

 © IFRS Foundation

Arrendamientos

D9 ~~Una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede aplicar la disposición transitoria de la CINIIF 4 *Determinación de si un Acuerdo Contiene un Arrendamiento*. En consecuencia, una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede determinar si un acuerdo vigente en la fecha de transición a las NIIF contiene un arrendamiento, a partir de la consideración de los hechos y circunstancias existentes en dicha fecha.~~ Una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede evaluar si un contrato vigente en la fecha de transición a las NIIF contiene un arrendamiento, aplicando los párrafos 9 a 11 de la NIIF 16 a esos contratos sobre la base de los hechos y circunstancias existentes en dicha fecha.

D9A [Eliminado] ~~Si una entidad que adopta por primera vez las NIIF realizó la misma determinación de si un acuerdo contenía un arrendamiento de acuerdo con PCGA anteriores de la forma requerida por la CINIIF 4 pero en una fecha distinta de la requerida por la CINIIF 4, la entidad que adopta por primera vez las NIIF no necesitará evaluar nuevamente esa determinación al adoptar las NIIF. Para una entidad que tuvo que realizar la misma determinación de si un acuerdo contenía un arrendamiento de acuerdo con PCGA anteriores, esa determinación tendría que haber dado el mismo resultado que el procedente de aplicar la NIC 17 *Arrendamientos* y la CINIIF 4.~~

D9B Cuando una entidad que es un arrendatario adopta por primera vez las NIIF y reconoce los pasivos por arrendamiento y los activos por derecho de uso, puede aplicar el enfoque siguiente a todos sus arrendamientos (sujeto a las soluciones prácticas descritas en el párrafo D9D):

(a) Medir un pasivo por arrendamiento en la fecha de transición a las NIIF. El arrendatario que siga este enfoque medirá ese pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento restantes (véase el párrafo D9E), descontados usando la tasa incremental por préstamos del arrendatario (véase el párrafo D9E) en la fecha de transición a las NIIF.

(b) Medir un activo por derecho de uso en la fecha de transición a las NIIF. El arrendatario elegirá, arrendamiento por arrendamiento, para medir el activo por derecho de uso:

(i) por su importe en libros como si la NIIF 16 se hubiera aplicado desde la fecha de comienzo del arrendamiento (véase el párrafo D9E), pero descontando mediante la utilización de la tasa incremental por préstamos del arrendatario en la fecha de transición a las NIIF; o

(ii) por 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 transición a las NIIF.

(c) Aplicar la NIC 36 a un activo por derecho de uso en la fecha de transición a las NIIF.

D9C A pesar de los requerimientos del párrafo D9B, una entidad que adopta por primera vez las NIIF que es un arrendatario medirá el activo por derecho de uso al valor razonable en la fecha de transición a las NIIF para arrendamientos que cumplen la definición de propiedad de inversión de la NIC 40 y se miden usando el modelo del valor razonable de la NIC 40 desde la fecha de transición a las NIIF.

D9D Una entidad que adopta por primera vez las NIIF y es un arrendatario puede optar por una o más de las siguientes alternativas en la fecha de transición a las NIIF, que aplicará arrendamiento por arrendamiento:

(a) Aplicar una tasa de descuento única a una cartera de arrendamientos con características razonablemente similares (por ejemplo, un plazo de arrendamiento similar para una clase semejante de activo subyacente en un entorno económico parecido).

(b) Elegir no aplicar los requerimientos del párrafo D9B a los arrendamientos cuyo plazo (véase el párrafo D9E) finalice dentro de los 12 meses de la fecha de transición a las NIIF. En su lugar, la entidad contabilizará (incluyendo la revelación de información sobre) estos arrendamientos como si fueran arrendamientos a corto plazo contabilizados de acuerdo con el párrafo 6 de la NIIF 16.

(c) Elegir no aplicar los requerimientos del párrafo D9B a los arrendamientos cuyo activo subyacente es de bajo valor (como se describe en los párrafos B3 a B8 de la NIIF 16). En su lugar, la entidad contabilizará (incluyendo la revelación de información sobre) estos arrendamientos de acuerdo con el párrafo 6 de la NIIF 16.

(d) Excluir los costos directos iniciales (véase el párrafo D9E) de la medición del activo por derecho de uso en la fecha de transición a las NIIF.

(e) Usar el razonamiento en retrospectiva, tal como al determinar el plazo del arrendamiento si el contrato contiene opciones para ampliar o terminar el arrendamiento.

D9E Pagos por arrendamiento, arrendatario, tasa incremental por préstamos del arrendatario, fecha de comienzo del arrendamiento, costos directos iniciales y plazo de arrendamiento son términos definidos en la NIIF 16 y se usan en esta Norma con el mismo significado.

NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

Se modifican los párrafos 14 y 17 y se añaden los párrafos 28A y 28B con sus respectivos encabezamientos y el párrafo 64M.

Condiciones de reconocimiento

...

14 Los ~~párrafos B28 a B40~~ B31 a B40 proporcionan guías sobre el reconocimiento de ~~arrendamientos operativos y~~ activos intangibles. Los párrafos 22 a 28B especifican los tipos de activos identificables y de pasivos que incluyen partidas para las que esta NIIF proporciona excepciones limitadas del principio y condiciones de reconocimiento.

Clasificación y designación de activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una combinación de negocios

...

17 Esta NIIF estipula dos excepciones al principio incluido en el párrafo 15:

(a) la clasificación de un contrato de arrendamiento en el que la adquirida es el arrendador como un arrendamiento operativo o un arrendamiento financiero de acuerdo con la ~~NIC 17~~ NIIF 16 *Arrendamientos*; y

(b) ...

Arrendamientos en los que la adquirida es la arrendataria

28A La adquirente reconocerá el activo por derecho de uso y los pasivos por arrendamiento para los arrendamientos identificados de acuerdo con la NIIF 16 en el que la adquirente es el arrendatario. No se requiere que la adquirente reconozca los activos por derecho de uso y los pasivos por arrendamiento para:

(a) arrendamientos para los que el plazo del arrendamiento (como se define en la NIIF 16) termine dentro de 12 meses a partir de la fecha de adquisición; o

(b) arrendamientos para los que el activo subyacente es de bajo valor (como se describe en los párrafos B3 a B8 de la NIIF 16).

28B La adquirente medirá el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento restantes (como se define en la NIIF 16) como si el arrendamiento adquirido fuera un nuevo arrendamiento en la fecha de adquisición. La adquirente medirá el activo por derecho de uso al mismo importe que el pasivo por arrendamiento, ajustado para reflejar los términos favorables o desfavorables del arrendamiento en comparación con los términos del mercado.

Fecha de vigencia

...

64M La NIIF 16 emitida en enero de 2016 modificó los párrafos 14, 17, B32 y B42, eliminó los párrafos B28 a B30 y sus encabezamientos relacionados y añadió los párrafos 28A y 28B y sus encabezamientos relacionados. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

En el Apéndice B, se eliminan los párrafos B28 a B30 y sus encabezamientos correspondientes, y se

 © IFRS Foundation

modifican los párrafos B32 y B42.

~~Arrendamientos operativos~~

B28 [Eliminado] ~~La adquirente no reconocerá activos o pasivos relacionados con un arrendamiento operativo en el que la adquirida sea la arrendataria, excepto por lo requerido en los párrafos B29 y B30.~~

B29 [Eliminado] ~~La adquirente determinará si las condiciones de cada arrendamiento operativo en el que la adquirida es la arrendataria son favorables o desfavorables. La adquirente reconocerá un activo intangible si las condiciones de un arrendamiento operativo son favorables con relación a las de mercado y un pasivo si son desfavorables. El párrafo B42 proporciona guías sobre la medición del valor razonable en la fecha de la adquisición de activos sujetos a arrendamientos operativos en el que la adquirida es el arrendador.~~

B30 [Eliminado] ~~Un activo intangible identificable puede asociarse con un arrendamiento operativo, que puede ponerse de manifiesto mediante el deseo de partícipes en el mercado por pagar un precio por el arrendamiento aún en condiciones de mercado. Por ejemplo, un arrendamiento de puertas de embarque en un aeropuerto o un espacio para la venta al por menor en un área comercial importante puede proporcionar acceso a un mercado o a otros beneficios económicos futuros que cumplen las condiciones de un activo intangible identificable, como por ejemplo una relación con los clientes. En esa situación la adquirente reconocerá el activo (o los activos) intangible(s) asociado(s) de acuerdo con el párrafo B31.~~

Activos intangibles

…

B32 Un activo intangible que cumple el criterio de legalidad contractual es identificable incluso si el activo no es transferible o separable de la adquirida o de otros derechos y obligaciones. Por ejemplo:

(a) [Eliminado] ~~Una adquirida arrienda una instalación de producción bajo un arrendamiento operativo que tiene condiciones que son favorables con respecto a las de mercado. Las condiciones del arrendamiento prohíben explícitamente transferirlo (mediante venta o subarrendamiento). El importe por el que las condiciones del arrendamiento son favorables comparadas con las de las transacciones de mercado para partidas iguales o similares es un activo intangible que cumple el criterio de legalidad contractual para el reconocimiento separado de la plusvalía, aun cuando la adquirente no pueda vender o transferir de otra forma el contrato de arrendamiento.~~

(b) ...

Activos sujetos a arrendamientos operativos en los que la adquirida es el arrendador

B42 Al medir el valor razonable en la fecha de la adquisición de un activo tal como un edificio o una patente que está sujeta a un arrendamiento operativo en el que la adquirida es el arrendador, la adquirente tendrá en cuenta las condiciones del arrendamiento. ~~En otras palabras, l~~La adquirente no reconocerá por separado un activo o un pasivo si las condiciones de un arrendamiento operativo son favorables o desfavorables al compararlas con las condiciones del mercado ~~tal como requiere el párrafo B29 para los arrendamientos en los que la adquirida es la arrendataria~~.

NIIF 4 *Contratos de Seguro*

Se modificó el párrafo 4 modificado por la NIIF 15 y se añade el párrafo 41I.

Alcance

...

4 Una entidad no aplicará esta NIIF a:

(a) ...

(c) Los derechos contractuales y las obligaciones contractuales de tipo contingente, que dependan del uso futuro, o del derecho al uso, de una partida no financiera (por ejemplo de algunas cuotas por licencia, regalías, ~~cuotas contingentes en arrendamientos~~pagos por arrendamiento variables y otras partidas similares), así como el valor residual garantizado para el arrendatario que se incluye en un contrato de arrendamiento ~~financiero~~ (véanse la ~~NIC 17~~ la NIIF 16 *Arrendamientos*, la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* y la NIC 38 *Activos Intangibles*).

(d) ...

Fecha de vigencia y transición

...

41I La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 4. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*

Se modifica el párrafo 29 y se añade el párrafo 44CC.

Valor razonable

...

29 No se requiere información a revelar sobre el valor razonable:

(a) ...

(b) para una inversión en instrumentos de patrimonio que no tengan precios cotizados en un mercado activo para un instrumento idéntico (es decir, datos de entrada de Nivel 1), o derivados vinculados con estos instrumentos de patrimonio, que se mide al costo de acuerdo con la NIC 39 porque su valor razonable no puede medirse de otra forma con fiabilidad; ~~o~~

(c) para un contrato que contenga un componente de participación discrecional (como se describe en la NIIF 4), si el valor razonable de dicho componente no puede ser determinado de forma fiable; o

(d) para pasivos por arrendamiento.

Fecha de vigencia y transición

…

44CC La *NIIF 16*, emitida en enero de 2016, modificó los párrafos 29 y B11D. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

En el Apéndice B, se modifica el párrafo B11D.

Información a revelar de tipo cuantitativo sobre el riesgo de liquidez [párrafos 34(a) y 39(a) y (b)]

…

 © IFRS Foundation

B11D Los importes contractuales a revelar en los análisis de vencimientos, tal como se requieren en el párrafo 39(a) y (b), son los flujos de efectivo contractuales sin descontar, por ejemplo:

(a) ~~obligaciones brutas a pagar~~ pasivos por arrendamiento brutos ~~financieros~~ (sin deducir las cargas financieros);

(b) ...

NIIF 9 *Instrumentos Financieros*

Se modifican los párrafos 2.1 y 5.5.15 y se añade el párrafo 7.1.5.

Capítulo 2 Alcance

2.1 Esta Norma se aplicará por todas las entidades a todos los tipos de instrumentos financieros, excepto a:

(a) ...

(b) Derechos y obligaciones surgidos de arrendamientos a los que sea aplicable la ~~NIC 17~~ NIIF 16 *Arrendamientos*. Sin embargo:

(i) las cuentas por cobrar de arrendamientos financieros (es decir, inversiones netas en arrendamientos financieros) y cuentas por cobrar por arrendamientos operativos reconocidas por el arrendador están sujetas a los requerimientos de baja en cuentas y deterioro de valor de esta Norma;

(ii) ~~las cuentas por pagar de~~ los pasivos por arrendamiento ~~financieros~~ reconocidos por el arrendatario están sujetos a los requerimientos del párrafo 3.3.1 de baja en cuentas de esta Norma; y

(iii) los derivados implícitos en los arrendamientos están sujetos a los requerimientos sobre derivados implícitos de esta Norma.

(c) ...

Enfoque simplificado para cuentas por cobrar comerciales, activos de los contratos y cuentas por cobrar por arrendamientos

5.5.15 A pesar de lo establecido en los párrafos 5.5.3 y 5.5.5, una entidad medirá siempre la corrección de valor por pérdidas a un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo para:

(a) …

(b) Las cuentas por cobrar por arrendamientos que proceden de transacciones que están dentro del alcance de la ~~NIC 17~~NIIF 16, si la entidad elige como su política contable medir la corrección de valor por pérdida a un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo. Dicha política contable se aplicará a todas las cuentas por cobrar por arrendamientos pero puede aplicarse por separado a las cuentas por cobrar por arrendamientos operativos y financieros.

...

7,1 Fecha de vigencia

...

7.1.5 La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó los párrafos 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 y B5.5.46. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

En el Apéndice B se modifican los párrafos B4.3.8, B5.5.34 y B5.5.46.

Derivados implícitos (Sección 4.3)

...

B4.3.8 En los ejemplos que siguen, las características económicas y los riesgos de un derivado implícito están estrechamente relacionados con los de un contrato anfitrión. En estos ejemplos, una entidad no contabilizará el derivado implícito por separado del contrato anfitrión.

(a) ...

(f) Un derivado implícito en un contrato de arrendamiento anfitrión estará estrechamente relacionado con éste si es (i) un índice relacionado con la inflación, como por ejemplo un índice de pagos por arrendamiento que esté incluido en el índice de precios al consumidor (siempre que el arrendamiento no esté apalancado y el índice se refiera a la inflación del entorno económico propio de la entidad), (ii) ~~un conjunto de cuotas contingentes~~ pagos por arrendamiento variables basadas en las ventas realizadas, y (iii) ~~un conjunto de cuotas de arrendamiento contingentes~~ pagos por arrendamiento variables basados en tasas de interés variables.

(g) ...

Pérdidas crediticias esperadas

…

B5.5.34 Al medir una corrección valorativa por pérdidas para una cuenta por cobrar por arrendamiento, los flujos de efectivo utilizados para determinar las pérdidas crediticias esperadas deben ser congruentes con los flujos de efectivo utilizados para medir la cuenta por cobrar por arrendamientos de acuerdo con la ~~NIC 17~~ NIIF 16 *Arrendamientos*.

...

Valor temporal del dinero

...

B5.5.46 Las pérdidas crediticias esperadas sobre cuentas por cobrar por arrendamiento deberán descontarse utilizando la misma tasa de descuento utilizada en la medición de la cuenta por cobrar por arrendamiento de acuerdo con la ~~NIC 17~~NIIF 16.

...

NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*

Se modifica el párrafo 6.

Alcance

...

6 Los requerimientos sobre medición e información a revelar de esta NIIF no se aplicarán a los elementos siguientes:

(a) ...

(b) transacciones de arrendamiento dentro del alcance de la ~~NIC 17~~ contabilizadas de acuerdo con la NIIF 16 *Arrendamientos*; y

 © IFRS Foundation

(c) ...

En el Apéndice C, se añade el párrafo C6.

Fecha de vigencia y transición

...

C6 La NIIF 16 *Arrendamientos* emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 6. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*

Se modifican los párrafos 5 y 97.

Alcance

5 Una entidad aplicará esta Norma a todos los contratos con clientes, excepto en los siguientes casos:

(a) contratos de arrendamiento dentro del alcance de la ~~NIC 17~~ NIIF 16 *Arrendamientos*;

(b) ...

Costos de cumplir un contrato

...

97 Los costos están directamente relacionados con un contrato (o un contrato anticipado específico) incluyen cualquiera de los siguientes conceptos:

(a) ...

(c) distribuciones de costos que se relacionan directamente con el contrato o con actividades del contrato (por ejemplo, costos de gestión y supervisión del contrato, seguros y depreciación de herramientas, ~~y~~ equipo y activos por derecho de uso utilizados en el cumplimiento del contrato);

(d) ...

En el Apéndice B se modifican los párrafos B66 y B70.

Un contrato a término o una opción de compra

B66 Si una entidad tiene una obligación o un derecho a recomprar el activo (mediante un contrato a término o una opción de compra), un cliente no obtiene el control del activo, porque el cliente está limitado en su capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, aun cuando el cliente pueda tener posesión física del activo. Por consiguiente, la entidad contabilizará el contrato de una de las siguientes formas:

(a) un arrendamiento de acuerdo con la ~~NIC 17~~ NIIF 16*Arrendamientos*, si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que es menor que su precio de venta original, a menos que el

contrato sea parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior. Si el contrato es parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior, la entidad continuará reconociendo el activo y también reconocerá un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del cliente. La entidad contabilizará el pasivo financiero de acuerdo con la NIIF 9; o

(b) ...

Una opción de venta

B70 Si una entidad tiene una obligación de recomprar el activo a petición del cliente (una opción de venta) a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo, ésta considerará al comienzo del contrato si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho. El ejercicio del cliente de ese derecho dará lugar a que éste pague efectivamente la contraprestación a la entidad por el derecho a utilizar un activo especificado por un periodo de tiempo. Por ello, si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho, la entidad contabilizará el acuerdo como un arrendamiento de acuerdo con la ~~NIC 17~~ NIIF 16, a menos que el contrato sea parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior. Si el contrato es parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior, la entidad continuará reconociendo el activo y también reconocerá un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del cliente. La entidad contabilizará el pasivo financiero de acuerdo con la NIIF 9;

...

En el Apéndice C, se añade el párrafo C1A.

Fecha de vigencia

…

C1A La *NIIF 16*, emitida en enero de 2016, modificó los párrafos 5, 97, B66 y B70. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*

Se modifica el párrafo 123 y se añade el párrafo 139Q.

Información a revelar sobre políticas contables

…

123 En el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad, la gerencia realizará diversos juicios, diferentes de los relativos a las estimaciones, que pueden afectar significativamente a los importes reconocidos en los estados financieros. Por ejemplo, la gerencia realizará juicios para determinar:

(a) ...

(b) cuándo se han transferido sustancialmente a otras entidades todos los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de los activos financieros y, para el arrendador, de los activos ~~arrendados~~ sujetos a arrendamiento que se transfieren a otras entidades; y

(c) ...

Transición y fecha de vigencia

...

 © IFRS Foundation

139Q La NIIF 16 *Arrendamientos*, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 123. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

NIC 2 *Inventarios*

Se modifica el párrafo 12 y se añade el párrafo 40G.

Costos de transformación

12 Los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una distribución sistemática de los costos indirectos de producción, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Son costos indirectos fijos de producción los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios, ~~y~~ equipos de la fábrica y activos de derechos de uso utilizados en el proceso de producción, así como el costo de gestión y administración de la planta. Son costos indirectos variables de producción los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

...

Fecha de vigencia

…

40G La NIIF 16 *Arrendamientos* emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 12. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo*

Se modifican los párrafos 17 y 44 y se añade el párrafo 59.

Actividades de financiación

17 Es importante la presentación separada de los flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación, puesto que resulta útil al realizar la predicción de necesidades de efectivo para cubrir compromisos con los suministradores de capital a la entidad. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiación son los siguientes:

(a) ...

(e) pagos realizados por el arrendatario para reducir la deuda pendiente procedente de un arrendamiento ~~financiero~~.

Transacciones no monetarias

...

44 Muchas actividades de inversión o financiación no tienen un impacto directo en los flujos de efectivo del periodo, a pesar de que afectan a la estructura de los activos y del capital utilizado por la entidad. La exclusión de esas transacciones no monetarias del estado de flujos de efectivo resulta coherente con el objetivo de un

estado de flujos de efectivo, puesto que tales partidas no producen flujos de efectivo en el periodo corriente. Ejemplos de transacciones no monetarias de este tipo son:

(a) la adquisición de activos, ya sea asumiendo directamente los pasivos por su financiación, o entrando en operaciones de arrendamiento ~~financiero~~;

(b) ...

Fecha de vigencia

...

59 La *NIIF 16*, emitida en enero de 2016, modificó los párrafos 17 y 44. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*

Se modifica el párrafo 20 para una entidad que no haya adoptado la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*.

Activos contabilizados por su valor razonable

20 Las NIIF permiten o requieren que ciertos activos se contabilicen a su valor razonable, o bien que sean revaluados (véanse, por ejemplo, la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, la NIC 38 *Activos Intangibles*, la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, ~~y~~ la NIC 40 *Propiedades de Inversión* y la NIIF 16 *Arrendamientos*). En algunas jurisdicciones, la revaluación o cualquier otra reexpresión del valor del activo a valor razonable afecta a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo corriente. Como resultado de lo anterior, se ajusta la base fiscal del activo, y no surge ninguna diferencia temporaria. En otras jurisdicciones, sin embargo, la revaluación o reexpresión de un activo no afecta a la ganancia fiscal del periodo en que una u otra se llevan a efecto, y por tanto no se ajusta la base fiscal. No obstante, la recuperación futura del importe en libros producirá un flujo fiscal de beneficios económicos para la entidad, y los importes que serán deducibles para efectos fiscales serán diferentes de las cuantías de esos beneficios económicos. La diferencia entre el importe en libros de un activo revaluado y su base fiscal, es una diferencia temporaria, y da lugar a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Esto se cumple incluso cuando:

(a) ...

Se modifica el párrafo 20 para una entidad que haya adoptado la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*.

Activos contabilizados por su valor razonable

20 Las NIIF permiten o requieren que ciertos activos se contabilicen a su valor razonable, o bien que sean revaluados (véanse, por ejemplo, la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, la NIC 38 *Activos Intangibles*, la NIC 40 *Propiedades de Inversión*, ~~y~~ la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y la NIIF 16 *Arrendamientos*). En algunas jurisdicciones, la revaluación o cualquier otra reexpresión del valor del activo a valor razonable afecta a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo corriente. Como resultado de esto, se ajusta la base fiscal del activo, y no surge ninguna diferencia temporaria. En otras jurisdicciones, sin embargo, la revaluación o reexpresión de un activo no afecta a la ganancia fiscal del periodo en que una u otra se llevan a efecto, y por tanto no se ajusta la base fiscal. No obstante, la recuperación futura del importe en libros producirá un flujo fiscal de beneficios económicos para la entidad, y los importes que serán deducibles para efectos fiscales serán diferentes de las cuantías de esos beneficios económicos. La diferencia entre el importe en libros de un activo revaluado y su base fiscal, es una diferencia temporaria, y da lugar a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Esto se cumple incluso cuando:

(a) ...

 © IFRS Foundation

Se añade el párrafo 98G.

Fecha de vigencia

…

98G La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 20. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*

Se eliminan los párrafos 4 y 27, se modifican los párrafos 5, 10, 44 y 68, se modifica el párrafo 69 como lo hizo la NIIF 15 y se añade el párrafo 81L.

Alcance

...

4 [Eliminado] ~~Otras Normas pueden obligar a reconocer un determinado elemento de propiedades, planta y equipo de acuerdo con un tratamiento diferente al exigido en esta Norma. Por ejemplo, la NIC 17 *Arrendamientos* exige que la entidad evalúe si tiene que reconocer un elemento de propiedades, planta y equipo sobre la base de la transmisión de los riesgos y ventajas. Sin embargo, en tales casos, el resto de aspectos sobre el tratamiento contable de los citados activos, incluyendo su depreciación, se guiarán por los requerimientos de la presente Norma.~~

5 Una entidad que utilice el modelo del costo para las propiedades de inversión de acuerdo con la NIC 40 *Propiedades de Inversión*, utilizará el modelo del costo al aplicar esta Norma para propiedades de inversión poseídas.

Reconocimiento

...

10 La entidad evaluará, de acuerdo con este principio de reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento en que se incurre en ellos. Estos costos comprenden tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir una partida de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de o mantener el elemento correspondiente. El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo puede incluir los costos incurridos relacionados con activos que se usan para construir, añadir, sustituir parte o mantener un elemento de propiedades, planta y equipo, tal como la depreciación de activos por derecho de uso.

Medición del costo

...

27 [Eliminado] ~~El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo que haya sido adquirido por el arrendatario en una operación de arrendamiento financiero, se determinará utilizando los principios establecidos en la NIC 17.~~

...

Depreciación

...

44 Una entidad distribuirá el importe inicialmente reconocido con respecto a una partida de propiedades, planta y equipo entre sus partes significativas y depreciará de forma separada cada una de estas partes. Por ejemplo, podría ser adecuado depreciar por separado la estructura y los motores de un avión~~, tanto si se tiene en propiedad como si se tiene en arrendamiento financiero~~. De forma análoga, si una entidad adquiere propiedades, planta y equipo con arreglo a un arrendamiento operativo en el que es el arrendador, puede ser adecuado depreciar por separado los importes reflejados en el costo de esa partida que sean atribuibles a las condiciones favorables o desfavorables del arrendamiento con respecto a las condiciones de mercado.

...

Baja en cuentas

...

68 La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la ~~NIC 17~~ NIIF 16 *Arrendamientos* establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento financiero posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias.

...

69 La disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo mediante la venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero o por donación). La fecha de disposición de una partida de propiedades, planta y equipo es la fecha en que el receptor obtiene el control de esa partida de acuerdo con los requerimientos para determinar cuándo se satisface en la NIIF 15 una obligación de rendimiento. La ~~NIC 17~~ NIIF 16 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.

...

Fecha de vigencia

...

81L La NIIF 16, emitida en enero de 2016, eliminó los párrafos 4 y 27, y modificó los párrafos 5, 10, 44, 68 y 69. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*

Se modifica el párrafo 16 y se añade el párrafo 60K.

Partidas monetarias

16 La característica esencial de una partida monetaria es el derecho a recibir (o la obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Entre los ejemplos se incluyen: pensiones y otros beneficios a empleados que se pagan en efectivo; suministros que se liquidan en efectivo pasivos por arrendamiento; y dividendos en efectivo que se hayan reconocido como pasivos. Asimismo, serán partidas monetarias los contratos para recibir (o entregar) un número variable de instrumentos de patrimonio propios de la entidad o una cantidad variable de activos, en los cuales el valor razonable a recibir (o entregar) por ese contrato sea igual a una suma fija o determinable de unidades monetarias. Por el contrario, la característica esencial de una partida no monetaria es la ausencia de un derecho a recibir (o una obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Entre los ejemplos se incluyen: importes pagados por anticipado de bienes y servicios ~~(por ejemplo, cuotas anticipadas en un alquiler)~~; plusvalía; activos intangibles;

 © IFRS Foundation

inventarios; propiedades, planta y equipo; activos por derecho de uso; así como los suministros que se liquidan mediante la entrega de un activo no monetario.

Fecha de vigencia y transición

…

60K La NIIF 16 *Arrendamientos* emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 16. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

NIC 23 *Costos por Préstamos*

Se modifica el párrafo 6 y se añade el párrafo 29C.

Definiciones

...

6 Los costos por préstamos pueden incluir:

(a) ...

(d) ~~cargas financieras~~ intereses con respecto a pasivos por arrendamiento~~s~~ ~~financieros~~ reconocidos de acuerdo con la ~~NIC 17~~ NIIF 16 *Arrendamientos*; y

(e) ...

Fecha de vigencia

...

29C La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 6. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*

Se añade el párrafo 97S.

Fecha de vigencia y transición

...

97S La NIIF 16 *Arrendamientos*, emitida en enero de 2016, modificó los párrafos GA9 y GA10. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

Se modifica el párrafo 5 y se añade el párrafo 102.

Alcance

...

5 Cuando otra Norma se ocupe de un tipo específico de provisión, pasivo contingente o activo contingente, una entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, ciertos tipos de provisiones se abordan en las Normas sobre:

(a) ...

(c) arrendamientos (véase ~~NIC 17~~ NIIF 16 *Arrendamientos*). Sin embargo, ~~como NIC 17 no contiene ninguna especificación sobre cómo tratar los arrendamientos operativos que resulten onerosos para la entidad, por lo que habrá que aplicar la presente Norma para tratarlos~~ esta Norma aplica a cualquier arrendamiento que pasa a ser oneroso antes del a fecha de comienzo del arrendamiento como se define en la NIIF 16. Esta Norma también se aplica a los arrendamientos a corto plazo y en los que el activo subyacente es de bajo valor contabilizados de acuerdo con el párrafo 6 de la NIIF 16 y que han pasado a ser onerosos;

(d) ...

Fecha de vigencia

...

102 La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 5. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

NIC 38 *Activos Intangibles*

Se modifican los párrafos 3, 6 y 113, se modifica el párrafo 114 como lo hizo la NIIF 15 y se añade el párrafo 130L.

Alcance

…

3 En el caso de que otra Norma se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, la entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, esta Norma no es aplicable a:

(a) ...

(c) arrendamientos ~~que están dentro del alcance de la NIC 17~~ de activos intangibles contabilizados de acuerdo con la NIIF 16 *Arrendamientos*.

(d) ...

6 ~~En el caso de un arrendamiento financiero, el activo subyacente puede ser tangible o intangible. Después del reconocimiento inicial, el arrendatario contabilizará un activo intangible, mantenido bajo la forma de un arrendamiento financiero, conforme a lo establecido en esta Norma.~~ Los derechos mantenidos por un arrendatario de concesión o licencia, para productos tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro,

 © IFRS Foundation

manuscritos, patentes y derechos de autor, ~~están excluidos del alcance de la NIC 17, pero~~ están dentro del alcance de la presente Norma y excluidos del alcance de la NIIF 16.

...

Retiros y disposiciones de activos intangibles

...

113 La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un activo intangible se determinará como la diferencia entre el importe neto obtenido por su disposición, y el importe en libros del activo. Se reconocerá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la ~~NIC 17~~ NIIF 16 establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias.

114 La disposición de un activo intangible puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo mediante una venta, realizando sobre ella un contrato de arrendamiento financiero, o por donación). La fecha de disposición de un activo intangibles es la fecha en que el receptor obtiene el control de ese activo de acuerdo con los requerimientos para determinar cuándo se satisface una obligación de desempeño de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*. La ~~NIC 17~~ NIIF 16 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.

Disposiciones transitorias y fecha de vigencia

...

130L La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó los párrafos 3, 6, 113 y 114. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*

Se modifica el párrafo 2 y se añade el párrafo 103V para una entidad que no haya adoptado la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. La NIC 39 no se modifica para una entidad que haya adoptado la NIIF 9.

Alcance

2 Esta Norma se aplicará por todas las entidades a todos los tipos de instrumentos financieros, excepto a:

(a) ...

(b) Derechos y obligaciones surgidos de arrendamientos a los que sea aplicable la ~~NIC 17~~ NIIF 16 *Arrendamientos*. Sin embargo:

(i) las cuentas por cobrar de arrendamientos financieros (es decir, inversiones netas en arrendamientos financieros) y cuentas por cobrar de arrendamientos operativos reconocidas por un arrendador están sujetas a las disposiciones de baja en cuentas y de deterioro de valor de esta Norma (véanse los párrafos 15 a 37, 58, 59, 63 a 65 y los párrafos GA36 a GA52 y GA84 a GA93 del Apéndice A);

(ii) ~~las cuentas por pagar de~~ los pasivos por arrendamiento ~~financieros~~ reconocidos por un arrendatario están sujetos a las disposiciones de baja en cuentas del párrafo 39 de esta Norma~~(véanse los párrafos 39 a 42 y los párrafos GA57 a GA63 del Apéndice A)~~; y

(iii) ...

Fecha de vigencia y transición

...

103V La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó los párrafos 2 y GA33. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

NIC 40 *Propiedades de Inversión*

Dada la amplitud de los cambios en la NIC 40 *Propiedades de Inversión*, el texto completo de esta Norma con los cambios propuestos se reproduce al final del Apéndice D.

NIC 41 *Agricultura*

Se modifica el párrafo 2 y se añade el párrafo 64.

Alcance

...

2 Esta Norma no es aplicable a:

(a) ...

(e) Activos de derechos de uso que surgen de un arrendamiento de terrenos relacionados con actividades de agricultura (véase la NIIF 16 *Arrendamientos*).

...

Fecha de vigencia y transición

...

64 La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 2. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

CINIIF 1 *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro de Servicio, Restauración y Similares*

Se modifica el párrafo de referencias.

Referencias

- NIIF 16 *Arrendamientos*
- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)

 © IFRS Foundation

- ...

Se modifica el párrafo 2 y se añade el párrafo 9B.

Alcance

2 Esta Interpretación se aplica a los cambios en la medición de cualquier pasivo existente por retiro del servicio, restauración o similares que se haya reconocido:

(a) reconocido como parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo de acuerdo con la NIC 16 o como parte del costo de un activo por derecho de uso de acuerdo con la NIIF 16; y

(b) ...

Fecha de vigencia

…

9B La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 2. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*

Se modifican el párrafo de referencias.

Referencias

- ...
- NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*
- NIIF 16 *Arrendamientos*
- ...

- ~~NIC 17 *Arrendamientos*~~
- ...
- ~~CINIIF 4 *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento*~~
- ...

Se añade el párrafo 28F.

Fecha de vigencia

...

28F La NIIF 16 emitida en enero de 2016, modificó el párrafo GA8 y el Apéndice B. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

En el Apéndice A, se modifica el párrafo GA8.

Apéndice A

Alcance (párrafo 5)

…

AG8 El operador puede tener un derecho a utilizar la infraestructura separable descrita en el párrafo GA7(a) o las instalaciones utilizadas para proporcionar los servicios complementarios no regulados descritos en el párrafo GA7(b). En otros casos, puede existir, en sustancia, un arrendamiento de la concedente al operador; en cuyo caso deberá contabilizarse de acuerdo con la ~~NIC 17~~ NIIF 16.

SIC-29 *Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar*

Se modifican el párrafo de referencias.

Referencias

- NIIF 16 *Arrendamientos*
- ...
- ~~NIC 17 *Arrendamientos* (revisada en 2003)~~
- ...

Se modifica el párrafo 5.

Problema

...

5 Ciertos detalles y revelaciones asociados con algunos acuerdos de concesión de servicios han sido ya abordados por Normas Internacionales de Información Financiera existentes (por ejemplo, la NIC 16 se aplica a las adquisiciones de partidas de propiedades, planta y equipo, la ~~NIC 17~~ NIIF 16 se aplica a los arrendamientos de activos y la NIC 38 se aplica a las adquisiciones de activos intangibles). Sin embargo, un acuerdo de concesión de servicios puede implicar la existencia de contratos pendientes de ejecución, que no han sido abordados por las Normas Internacionales de Información Financiera, a menos que los contratos sean onerosos, en cuyo caso es de aplicación la NIC 37. Por lo tanto, esta Interpretación aborda información a revelar adicional sobre los acuerdos de concesión de servicios.

 © IFRS Foundation

Se modifica la fecha de vigencia.

Fecha de vigencia

…

Una entidad aplicara la modificación en los párrafos 6(e) y 6A para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero ratio de 2008. Si una entidad aplica la CINIIF 12 a un periodo anterior, esta modificación debe aplicarse para dicho periodo anterior.

La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 5. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

SIC-32 *Activos Intangibles—Costos de Sitios Web*

Se modifican el párrafo de referencias.

Referencias

- ...
- NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*
- NIIF 16 *Arrendamientos*
- ...
- ~~NIC 17 *Arrendamientos* (revisada en 2003)~~
- ...

Se modifica el párrafo 6 como lo modificó la NIIF 15.

Problema

...

6 La NIC 38 no es de aplicación a los activos intangibles mantenidos por una entidad para su venta en el curso habitual del negocio (véase la NIC 2, y la NIIF 15), ni a los arrendamientos ~~que caen dentro del alcance de la NIC 17~~de activos intangibles contabilizados de acuerdo con la NIIF 16. Por consiguiente, esta Interpretación no se aplica a los desembolsos para desarrollar u operar un sitio web (o los programas de cómputo de un sitio web) destinado a ser vendido a otra entidad o que se contabilice de acuerdo con la NIIF 16. ~~Cuando un sitio web es arrendado a través de un arrendamiento operativo, el arrendador aplicará esta Interpretación. Cuando un sitio web es arrendado a través de un arrendamiento financiero, el arrendatario aplicará esta Interpretación después del reconocimiento inicial del activo arrendado.~~

Se modifica la fecha de vigencia.

Fecha de vigencia

…

La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó la sección de "Referencias" y el párrafo 6. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.

La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 6. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

NIC 40 *Propiedades de Inversión*

Dada la magnitud de cambios en la NIC 40 *Propiedades de Inversión*, se ha reproducido el texto de esta Norma, tal como se modificó por la NIIF 15, con los cambios propuestos. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Norma Internacional de Contabilidad 40
Propiedades de Inversión

Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de las propiedades de inversión y las exigencias de revelación de información correspondientes.

Alcance

2 Esta Norma será aplicable en el reconocimiento, medición y revelación de información de las propiedades de inversión.

3 [Eliminado] ~~Entre otras cosas, esta Norma será aplicable para la medición, en los estados financieros de un arrendatario, de los derechos sobre una propiedad de inversión mantenida en arrendamiento y que se contabilice como un arrendamiento financiero y también se aplicará para la medición en los estados financieros de un arrendador, de las propiedades de inversión arrendadas en régimen de arrendamiento operativo. Esta Norma no trata los problemas cubiertos en la NIC 17 *Arrendamientos*, entre los que se incluyen los siguientes:~~

~~(a) la clasificación de los arrendamientos como arrendamientos financieros u operativos;~~

~~(b) el reconocimiento de las rentas por arrendamiento de propiedades de inversión (ver también la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*);~~

~~(c) la medición, en los estados financieros del arrendatario, de los derechos sobre propiedades mantenidas en arrendamiento operativo;~~

~~(d) la medición, en los estados financieros del arrendador, de su inversión neta en un arrendamiento financiero;~~

~~(e) la contabilización de las transacciones de venta con arrendamiento posterior; y~~

~~(f) la información a revelar sobre arrendamientos financieros y operativos.~~

4 Esta Norma no es aplicable a:

(a) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41 *Agricultura* y la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*); y

(b) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

 © IFRS Foundation

Definiciones

5 **Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:**

Costo **es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción, o, cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, como por ejemplo la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*.**

Importe en libros **es el importe por el que un activo se reconoce en el estado de situación financiera.**

Propiedad de inversión **(terreno o un edificio —o parte de un edificio— o ambos) mantenido (por el dueño o por el arrendatario como un activo por derecho de uso ~~que haya acordado un arrendamiento financiero~~) para obtener rentas o apreciación del capital o con ambos fines y no para:**

(a) **su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o**

(b) **su venta en el curso ordinario de las operaciones.**

Propiedades ocupadas por el dueño **son las propiedades que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario como un activo por derecho de uso ~~que haya acordado un arrendamiento financiero~~) para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos.**

Valor razonable **es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*.)**

Clasificación de propiedades como propiedades de inversión o como propiedades ocupadas por el propietario

6 [Eliminado]~~**El *derecho sobre una propiedad* que el arrendatario mantenga en régimen de arrendamiento operativo, se podrá clasificar y contabilizar como una propiedad de inversión si, y solo si, el elemento cumpliese, en su caso, la definición de propiedades de inversión, y el arrendatario emplease el modelo del valor razonable, establecido en los párrafos 33 a 55, para el activo reconocido. Esta clasificación alternativa estará disponible para cada una de las propiedades por separado. Sin embargo, una vez que esta clasificación alternativa haya sido elegida para un derecho sobre una propiedad mantenida en régimen de arrendamiento operativo, todos los elementos clasificados como propiedades de inversión se contabilizarán utilizando el modelo del valor razonable. Cuando se elija esta clasificación alternativa, cualquier derecho sobre la propiedad así clasificada se incluirá en la información a revelar requerida en los párrafos 74 a 78.**~~

7 Las propiedades de inversión se tienen para obtener rentas, para apreciación del capital o para ambas cosas. Por lo tanto, una propiedad de inversión genera flujos de efectivo que son en gran medida independientes de otros activos poseídos por la entidad. Esto distingue a las propiedades de inversión de las ocupadas por el dueño. La producción de bienes o la prestación de servicios (o el uso de propiedades para fines administrativos) generan flujos de efectivo que no son atribuibles solamente a las propiedades, sino a otros activos utilizados en la producción o en el proceso de prestación de servicios. La NIC 16 se aplica a propiedades ocupadas por el propietario poseídas por éste y la NIIF 16 se aplica a las propiedades ocupadas por el propietario mantenidas por el arrendatario como un activo por derecho de uso.

8 Los siguientes casos son ejemplos de propiedades de inversión:

(a) Un terreno que se tiene para obtener apreciación del capital a largo plazo y no para venderse en el corto plazo, dentro del curso ordinario de las actividades del negocio.

(b) Un terreno que se tiene para un uso futuro no determinado (en el caso de que la entidad no haya determinado si el terreno se utilizará como propiedad ocupada por el dueño o para venderse a corto plazo, dentro del curso ordinario de las actividades del negocio, se considera que ese terreno se mantiene para obtener apreciación del capital).

(c) Un edificio que sea propiedad de la entidad (o un activo por derecho de uso relativo a un edificio mantenido por la entidad ~~bajo un arrendamiento financiero) y esté alquilado a través de uno o más arrendamientos operativos~~.

(d) Un edificio que esté desocupado y se tiene para ser arrendado a través de uno o más arrendamientos operativos.

(e) Inmuebles que están siendo construidos o mejorados para su uso futuro como propiedades de inversión.

9 Los siguientes son ejemplos de partidas que no son propiedades de inversión y que, por lo tanto, no se incluyen en el alcance de esta Norma:

(a) Inmuebles con el propósito de venderlos en el curso normal de las actividades del negocio o bien que se encuentran en proceso de construcción o desarrollo con vistas a dicha venta (véase la NIC 2 *Inventarios*), por ejemplo, propiedades adquiridas exclusivamente para su disposición en un futuro cercano o para desarrollarlas y revenderlas.

(b) [eliminado]

(c) Propiedades ocupadas por el dueño (véase la NIC 16 y la NIIF 16), incluyendo, entre otros, las propiedades que se tienen para su uso futuro como propiedades ocupadas por el dueño, propiedades que se tienen para realizar en ellas edificios o desarrollos futuros y utilizarlos posteriormente como ocupados por el dueño, propiedades ocupadas por empleados (paguen o no rentas según su valor de mercado) y propiedades ocupadas por el dueño en espera de desprenderse de ellas.

(d) [eliminado]

(e) Las propiedades arrendadas a otra entidad en régimen de arrendamiento financiero.

10 Ciertas propiedades se componen de una parte que se tiene para ganar rentas o apreciación del capital, y otra parte que se utiliza en la producción o suministro de bienes o servicios o bien para fines administrativos. Si estas partes pueden ser vendidas separadamente (o colocadas por separado en régimen de arrendamiento financiero), la entidad las contabilizará también por separado. Si no fuera así, la propiedad únicamente se calificará como propiedad de inversión cuando se utilice una porción insignificante de ella para la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos.

11 En ciertos casos, la entidad suministra servicios complementarios a los ocupantes de una propiedad. Esta entidad tratará dicho elemento como propiedades de inversión si los servicios son un componente insignificante del contrato. Un ejemplo podría ser la vigilancia y los servicios de mantenimiento que proporciona el dueño de un edificio a los arrendatarios que lo ocupan.

12 En otros casos, los servicios proporcionados son un componente más significativo. Por ejemplo, si la entidad tiene y gestiona un hotel, los servicios proporcionados a los huéspedes son un componente significativo del contrato en su conjunto. Por lo tanto, un hotel gestionado por el dueño es una propiedad ocupada por éste y no propiedades de inversión.

13 Puede ser difícil determinar si los servicios complementarios son lo suficientemente significativos para hacer que la propiedad no se califique como propiedades de inversión. Por ejemplo, el dueño de un hotel transfiere algunas veces ciertas responsabilidades a terceras partes en virtud de un contrato de administración. Los términos de dicho contrato pueden variar ampliamente. En un extremo del espectro de posibilidades, la posición del dueño podría ser, en el fondo, la de un inversionista pasivo. En el otro extremo del espectro, el dueño podría simplemente haber subcontratado a terceros ciertas funciones de gestión diaria, pero conservando una exposición significativa a las variaciones en los flujos de efectivo generados por las operaciones del hotel.

14 Se requiere un juicio para determinar si una propiedad cumple los requisitos como propiedades de inversión. La entidad desarrollará criterios para poder ejercer tal juicio de forma congruente, de acuerdo con la definición de propiedades de inversión y con las guías correspondientes que figuran en los párrafos 7 a 13. El párrafo 75(c) requiere que la entidad revele dichos criterios cuando la clasificación resulte difícil.

14A También se necesita el juicio profesional para determinar si la adquisición de las propiedades de inversión es la adquisición de un activo o un grupo de activos o una combinación de negocios dentro del alcance de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*. Para determinar si es una combinación de negocios debe hacerse referencia a la NIIF 3. La discusión de los párrafos 7 a 14 de esta Norma está relacionada con si la propiedad es, o no, una propiedad ocupada por el propietario o una propiedad de inversión y no con la determinación de si la adquisición de la propiedad es, o no, una combinación de negocios como se define en la NIIF 3. La determinación de si una transacción específica cumple la definición de una combinación de negocios como se define en la NIIF 3 e incluye una propiedad de inversión como se define en esta Norma requiere la aplicación separada de ambas Normas.

15 En algunos casos, una entidad tiene una propiedad que arrienda a la controladora o a otra subsidiaria del mismo grupo y es ocupada por éstas. Esta propiedad no se calificará como de inversión, en los estados financieros consolidados que incluyen a ambas entidades, dado que se trata de una propiedad ocupada por el dueño, desde la perspectiva del grupo. Sin embargo, desde la perspectiva de la entidad que la tiene, la propiedad es de inversión si cumple con la definición del párrafo 5. Por lo tanto, el arrendador tratará la propiedad como de inversión en sus estados financieros individuales.

 © IFRS Foundation

Reconocimiento

16 **~~Las~~ Una propiedade~~s~~ de inversión poseída se reconocerá~~n~~ como activo~~s~~ cuando, y sólo cuando:**

(a) sea probable que los beneficios económicos futuros que estén asociados con tales propiedades de inversión fluyan hacia la entidad; y

(b) el costo de las propiedades de inversión pueda ser medido de forma fiable.

17 Según este criterio de reconocimiento, la entidad evaluará todos los costos de sus propiedades de inversión, en el momento en que incurra en ellos. Estos costos comprenderán aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir una propiedad de inversión y los costos incurridos posteriormente para añadir, reemplazar una parte, o darle mantenimiento.

18 De acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 16, la entidad no reconocerá, en el importe en libros de una propiedad de inversión, los costos derivados del mantenimiento diario del elemento. Tales costos se reconocerán en el resultado cuando se incurra en ellos. Los costos del mantenimiento diario son principalmente los costos de mano de obra y los consumibles, que pueden incluir el costo de pequeños componentes. El objetivo de estos desembolsos se describe a menudo como “reparaciones y conservación” de la propiedad.

19 Algunos componentes de las propiedades de inversión podrían haber sido adquiridos en sustitución de otros anteriores. Por ejemplo, las paredes interiores pueden sustituirse por otras distintas de las originales. Según el criterio de reconocimiento, la entidad reconocerá en el importe en libros de una propiedad de inversión el costo de sustituir un componente de ella, siempre que satisfaga los criterios de reconocimiento, desde el mismo momento en que se incurra en dicho costo. El importe en libros de estos componentes sustituidos se dará de baja de acuerdo con los criterios de baja en cuentas contemplados en esta Norma.

19A Una propiedad de inversión mantenida por un arrendatario como un activo por derecho de uso se reconocerá de acuerdo con la NIIF 16.

Medición en el momento del reconocimiento

20 **Las propiedades de inversión poseídas se medirán inicialmente al costo. Los costos asociados a la transacción se incluirán en la medición inicial.**

21 El costo de adquisición de una propiedad de inversión comprenderá su precio de compra y cualquier desembolso directamente atribuible. Los desembolsos directamente atribuibles incluyen, por ejemplo, honorarios profesionales por servicios legales, impuestos por traspaso de las propiedades y otros costos asociados a la transacción.

22 [Eliminado]

23 El costo de una propiedad de inversión no se incrementará por:

(a) los costos de puesta en marcha (a menos que sean necesarios para poner la propiedad en la condición necesaria para que pueda operar de la manera prevista por la administración),

(b) las pérdidas de operación incurridas antes de que la propiedad de inversión logre el nivel planeado de ocupación, o

(c) las cantidades anormales de desperdicios, mano de obra u otros recursos incurridos en la construcción o en el desarrollo de la propiedad.

24 Si el pago por una propiedad de inversión se aplazase, su costo será el equivalente al precio de contado. La diferencia entre esta cuantía y el total de pagos se reconocerá como un gasto por intereses durante el periodo de aplazamiento.

25 [Eliminado]**~~El costo inicial del derecho sobre una propiedad mantenida en régimen de arrendamiento financiero y clasificada como propiedad de inversión, será el establecido para los arrendamientos financieros en el párrafo 20 de la NIC 17; esto es, el activo se reconocerá por el menor importe entre el valor razonable de la propiedad y el valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento. De acuerdo con ese mismo párrafo, se reconocerá como pasivo, un importe equivalente.~~**

26 [Eliminado]~~Cualquier importe adicional que se haya pagado por el arrendamiento se tratará, para los propósitos de medición, como parte de los pagos mínimos por arrendamiento, y por tanto quedará incluido en el costo del activo, pero se excluirá del pasivo correspondiente. Si una participación en una propiedad mantenida bajo arrendamiento se clasifica como propiedades de inversión, la partida contabilizada por su valor razonable será esa participación y no la propiedad subyacente. ...En los párrafos 33 a 35, 40, 41, 48, 50 y 52 y en la NIIF 13 se establecen guías para medir el valor razonable del derecho sobre una propiedad de acuerdo con el modelo del~~

~~valor razonable. Estas directrices serán también las relevantes para medir el valor razonable, en caso de que dicho valor se use como costo a efectos del reconocimiento inicial.~~

27 Algunas propiedades de inversión pueden haber sido adquiridas a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. La siguiente discusión se refiere a la permuta de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todas las permutas descritas en la frase anterior. El costo de dicha propiedad de inversión se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El activo adquirido se medirá de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si el activo adquirido no se mide por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.

28 Una entidad determinará si una transacción de intercambio tiene carácter comercial mediante la consideración de la medida en que se espera que cambien sus flujos de efectivo futuros como resultado de la transacción. Una transacción de intercambio tiene naturaleza comercial si:

(a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo transferido; o

(b) el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectada por la transacción, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y además

(c) la diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Al determinar si una permuta tiene carácter comercial, el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectada por la transacción deberá tener en cuenta los flujos de efectivo después de impuestos. El resultado de estos análisis puede quedar claro sin que una entidad tenga que realizar cálculos detallados.

29 El valor razonable de un activo, puede medirse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de las mediciones del valor razonable del activo no es significativa, o (b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la medición del valor razonable. Si la entidad es capaz de medir de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, entonces, se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.

29A Una propiedad de inversión, mantenida por un arrendatario como un activo por derecho de uso se medirá inicialmente a su costo de acuerdo con la NIIF 16.

Medición posterior al reconocimiento

Política contable

30 A excepción de lo señalado en ~~los~~ el párrafos 32A ~~y 34~~, una entidad elegirá como política contable el modelo del valor razonable, contenido en los párrafos 33 a 55, o el modelo del costo, contenido en el párrafo 56, y aplicará esa política a todas sus propiedades de inversión.

31 La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* señala que se realizará un cambio voluntario en las políticas contables únicamente si dicho cambio diese lugar a que los estados financieros proporcionen información más relevante y fiable sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones sobre la situación financiera de la entidad, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo. Es altamente improbable que un cambio del modelo del valor razonable al modelo del costo proporcione una presentación más relevante.

32 Esta Norma requiere a todas las entidades medir el valor razonable de sus propiedades de inversión para propósitos de medición (modelo del valor razonable) o revelación (modelo del costo). Se recomienda a las entidades, pero no se les obliga, a medir el valor razonable de sus propiedades de inversión a partir de una valuación practicada por un experto independiente que tenga una capacidad profesional reconocida y una experiencia reciente en la localidad y en el tipo de propiedad de inversión que está siendo medido.

32A La entidad puede:

(a) escoger el modelo de valor razonable o el modelo del costo para todas las propiedades de inversión que respaldan obligaciones que pagan un retorno vinculado directamente con el valor razonable o con los retornos provenientes de activos especificados, incluyendo esa propiedad para inversión; y

(b) escoger el modelo de valor razonable o el modelo del costo para todas las otras propiedades de inversión, independiente de la elección realizada en (a).

 © IFRS Foundation

32B Algunos aseguradores y otras entidades operan un fondo de propiedad interna que emite unidades nominales, algunas de las cuales se asignan a los inversores en contratos vinculados, mientras que otras son mantenidas por la entidad. El párrafo 32A no permite que una entidad mida una propiedad tenida por el fondo parcialmente al costo y parcialmente a valor razonable.

32C Si una entidad escoge modelos diferentes para las dos categorías descritas en el párrafo 32A, las ventas de propiedades para inversión que se hagan entre conjuntos de activos medidos usando diferentes modelos se deben reconocer a su valor razonable, y el cambio acumulativo en el valor razonable se debe reconocer en resultados. De acuerdo con ello, si la propiedad de inversión es vendida desde un conjunto en el cual se usa el modelo de valor razonable a otro conjunto en que se emplea el modelo del costo, el valor razonable de la propiedad en la fecha de la venta será su costo atribuido.

Modelo del valor razonable

33 Con posterioridad al reconocimiento inicial, la entidad que haya escogido el modelo del valor razonable medirá todas sus propiedades de inversión al valor razonable, excepto en los casos descritos en el párrafo 53.

34 [Eliminado] ~~**Cuando el derecho sobre una propiedad, mantenida por el arrendatario en régimen de arrendamiento operativo, se clasifique como propiedad de inversión de acuerdo con el párrafo 6, no es aplicable la elección señalada en el párrafo 30; de forma que se aplicará forzosamente el modelo del valor razonable.**~~

35 Las pérdidas o ganancias derivadas de un cambio en el valor razonable de las propiedades de inversión se incluirán en el resultado del periodo en que surjan.

36–39 [Eliminado]

40 Cuando se mide el valor razonable de una propiedad de inversión de acuerdo con la NIIF 13, una entidad se asegurará de que el valor razonable refleja, entre otras cosas, los ingresos por alquileres de los arrendamientos actuales y otros supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio de la propiedad de inversión en condiciones de mercado actuales.

40A Cuando un arrendatario usa el modelo del valor razonable para medir una propiedad de inversión que se mantiene como un activo por derecho de uso, medirá el activo por derecho de uso, y no la propiedad de inversión subyacente, a valor razonable.

41 ~~El párrafo 25~~La NIIF 16 especifica las bases para el reconocimiento inicial del costo ~~de la participación en una propiedad arrendada~~ de una propiedad de inversión mantenida por un arrendatario como un activo por derecho de uso. El párrafo 33 requiere que ~~el derecho sobre una propiedad arrendada~~ la propiedad de inversión mantenida por un arrendatario como activo por derecho de uso se reexprese, si fuera necesario, por su valor razonable, si la entidad elige el modelo del valor razonable. ~~En un arrendamiento negociado~~Cuando los pagos por arrendamiento son a tasas de interés mercado, el valor razonable de ~~una participación en una propiedad arrendada~~una propiedad de inversión mantenida por un arrendatario como un activo por derecho de uso en el momento de la adquisición, neta de todos los pagos por arrendamiento esperados (incluyendo los relacionados con los pasivos por arrendamiento reconocidos), debe ser cero. ~~Este valor razonable no cambia independientemente de si, a efectos contables, se reconoce el activo arrendado y el pasivo correspondiente, ya sea por su valor razonable o por el valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 20 de la NIC 17.~~ Por tanto, volver a medir un activo ~~arrendado~~ de derecho de uso sustituyendo su costo, determinado de acuerdo con la NIIF 16~~el párrafo 25~~, por su valor razonable, determinado de acuerdo con el párrafo 33, (teniendo en cuenta los requerimientos del párrafo 50) no debería dar lugar a ninguna pérdida o ganancia inicial, a menos que el valor razonable fuera determinado en diferentes momentos del tiempo. Esto podría suceder cuando se ha elegido aplicar el modelo del valor razonable después del reconocimiento inicial.

42–47 [Eliminado]

48 En casos excepcionales, cuando una entidad adquiere por primera vez una propiedad de inversión (o cuando una propiedad existente se convierte por primera vez en propiedades de inversión, después de un cambio en su uso) puede existir evidencia clara de que la variación del rango de las mediciones del valor razonable será muy alta y las probabilidades de los distintos resultados posibles serán muy difíciles de evaluar, de tal forma que la utilidad de una sola medición del valor razonable queda invalidada. Esta situación podría indicar que el valor razonable de la propiedad no podrá ser medido con fiabilidad de una manera continua (véase el párrafo 53).

49 [Eliminado]

50 Al determinar el importe en libros de una propiedad de inversión según el modelo del valor razonable, una entidad no duplicará la contabilización de activos o pasivos que se reconozcan como activos y pasivos separados. Por ejemplo:

(a) Equipos, tales como ascensores o aire acondicionado, que son frecuentemente parte integrante de un edificio, y se reconocerán, por lo general, dentro de la propiedad de inversión, en lugar de estar reconocidos de forma separada como propiedades, planta y equipo.

(b) Si una oficina se alquila amueblada, el valor razonable de la oficina incluirá por lo general el valor razonable del mobiliario, debido a que el ingreso por arrendamiento se deriva de la oficina con los muebles. Cuando el mobiliario se incluya en el valor razonable de la propiedad de inversión, la entidad no reconocerá dicho mobiliario como un activo separado.

(c) El valor razonable de una propiedad de inversión excluirá ingresos por rentas anticipadas o a cobrar de arrendamientos operativos, ya que la entidad reconoce éstos como pasivos o activos separados.

(d) El valor razonable de las propiedades de inversión mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso ~~en arrendamiento~~ reflejará los flujos de efectivo esperados (incluyendo ~~las rentas contingentes~~ los pagos variables por arrendamiento que se espera den lugar a las correspondientes cuentas por pagar). Por consiguiente, si la valoración obtenida para un inmueble es neta de todos los pagos que se espera realizar, será necesario volver a sumar los pasivos por arrendamiento reconocidos para obtener el importe en libros de las propiedades de inversión utilizando el modelo del valor razonable.

51 [Eliminado]

52 En algunos casos, la entidad espera que el valor presente de sus pagos relativos a una propiedad de inversión (distintos de los pagos relativos a los pasivos financieros reconocidos) exceda al valor presente de los flujos de efectivo por recibir. La entidad aplicará la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, para determinar si debe reconocer un pasivo y cómo debe proceder, en tal caso, a su medición.

Imposibilidad de medir el valor razonable de forma fiable

53 Existe una presunción refutable de que una entidad podrá medir, de forma fiable y continua, el valor razonable de una propiedad de inversión. Sin embargo, en casos excepcionales, cuando la entidad adquiera por primera vez una propiedad de inversión (o cuando un inmueble existente se convierta por primera vez en propiedades de inversión después de un cambio en su uso) existe evidencia clara de que la entidad no va a poder medir de forma fiable y continua el valor razonable de la propiedad de inversión. Esto surge cuando, y solo cuando, el mercado para propiedades similares está inactivo (es decir, existen pocas transacciones recientes, las cotizaciones de precios no son actuales o los precios de transacciones observadas indican que el vendedor estuvo forzado a vender), y no se puede disponer de otras formas de medir el valor razonable (por ejemplo, a partir de las proyecciones de flujos de efectivo descontados). Si una entidad estableciese que el valor razonable de una propiedad de inversión en construcción no se puede medir con fiabilidad, pero espera que lo sea cuando finalice su construcción, medirá dicha propiedad de inversión en construcción por su costo hasta que pueda determinar su valor razonable de forma fiable o haya completado su construcción (lo que suceda en primer lugar). Si una entidad determinase que el valor razonable de una propiedad de inversión (distinta de una propiedad de inversión en construcción) no se puede medir con fiabilidad de una forma continuada, la entidad medirá dicha propiedad de inversión aplicando el modelo del costo de la NIC 16 para propiedades de inversión poseídas o de acuerdo con la NIIF 16 para propiedades de inversión mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso. Se supondrá que el valor residual de la propiedad de inversión es cero. La entidad continuará aplicando la NIC 16 o NIIF 16 hasta la disposición de las propiedades de inversión.

53A Una vez que una entidad sea capaz de medir con fiabilidad el valor razonable de una propiedad de inversión en construcción que anteriormente haya sido medida al costo, medirá dicho inmueble por su valor razonable. Una vez finalizada la construcción de ese inmueble, supondrá que el valor razonable puede medirse con fiabilidad. Si no fuera el caso, de acuerdo con el párrafo 53, el inmueble se contabilizará utilizando el modelo del costo de acuerdo con la NIC 16 para activos poseídos o la NIIF 16 para propiedades de inversión mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso.

53B La presunción de que el valor razonable de las propiedades de inversión en construcción puede medirse con fiabilidad puede ser refutable solo en su reconocimiento inicial. Una entidad que haya medido una partida de propiedades de inversión en construcción por su valor razonable no puede concluir que el valor razonable de dicha propiedad de inversión una vez terminada no puede medirse con fiabilidad.

54 En casos excepcionales, cuando una entidad se vea forzada, por la razón dada en el párrafo 53, a medir una propiedad de inversión utilizando el modelo del costo de acuerdo con la NIC 16 o la NIIF 16, medirá el resto de sus propiedades de inversión por su valor razonable, incluyendo las que estén en construcción. En estos casos, aunque una entidad puede utilizar el modelo del costo para una propiedad de inversión, en particular continuará contabilizando cada uno de los restantes inmuebles usando el modelo del valor razonable.

 © IFRS Foundation

55 **Si la entidad ha medido previamente una propiedad de inversión por su valor razonable, continuará midiéndola a valor razonable hasta que se disponga de ella (o hasta que la propiedad sea ocupada por el propietario, o la entidad comience la transformación para venderla en el curso ordinario de su actividad) aún si las transacciones comparables en el mercado se hicieran menos frecuentes, o bien los precios de mercado estuvieran disponibles menos fácilmente.**

Modelo del costo

56 ~~**Después del reconocimiento inicial, la entidad que elija el modelo del costo medirá sus propiedades de inversión aplicando los requisitos establecidos en la NIC 16 para ese modelo, en lugar de los previstos para los que satisfagan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta (o sean incluidos en un grupo de activos para su disposición que sea clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*. Las propiedades de inversión que satisfagan el criterio de ser clasificadas como mantenidas para la venta (o sean incluidas en un grupo de activos para su disposición que sea clasificado como mantenido para la venta) se medirán de acuerdo con la NIIF 5.**~~

Después del reconocimiento inicial, la entidad que elija el modelo del costo medirá sus propiedades de inversión:

(a) **de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas* si cumplen los criterios para ser clasificadas como mantenidas para la venta (o sean incluidas en un grupo de activos para su disposición que sea clasificado como mantenido para la venta);**

(b) **de acuerdo con la NIIF 16 si se mantiene por un arrendatario como un activo por derecho de uso y no se mantiene para la venta de acuerdo con la NIIF 5; y**

(c) **de acuerdo con los requerimientos de la NIC 16 para el modelo del costo en todos los demás casos.**

Transferencias

57 **Se realizarán transferencias a, o desde, propiedades de inversión cuando, y solo cuando, exista un cambio en su uso, que se haya evidenciado por:**

(a) **el inicio de la ocupación por parte del propietario, en el caso de una transferencia de una propiedad de inversión a una instalación ocupada por el dueño;**

(b) **el inicio de un desarrollo con intención de venta, en el caso de una transferencia de una propiedad de inversión a inventarios;**

(c) **el fin de la ocupación por parte del dueño, en el caso de la transferencia de una instalación ocupada por el propietario a una propiedad de inversión; o**

(d) **el inicio de una operación de arrendamiento operativo a un tercero, en el caso de una transferencia de inventarios a propiedad de inversión;**

(e) **[eliminado]**

58 El apartado (b) del anterior párrafo 57 requiere que la entidad transfiera una propiedad de inversión a inventarios cuando, y sólo cuando, exista un cambio de uso, evidenciado por el inicio de un desarrollo con intención de venta. Cuando la entidad decida disponer de una propiedad de inversión sin hacer un desarrollo específico, continuará calificando a la propiedad como de inversión hasta que sea dada de baja en cuentas (eliminada del estado de situación financiera) y no lo tratará como si fuera un elemento de los inventarios. De forma similar, si la entidad reinicia el desarrollo de una propiedad de inversión, para continuar manteniéndolo en el futuro como propiedad de inversión, ésta permanecerá como tal y no se reclasificará como instalación ocupada por el dueño durante su nueva etapa de desarrollo.

59 Los párrafos 60 a 65 tratan problemas de reconocimiento y medición que son aplicables cuando la entidad aplica el modelo del valor razonable para las propiedades de inversión. Cuando la entidad utiliza el modelo del costo, las transferencias entre propiedades de inversión, instalaciones ocupadas por el dueño e inventarios, no varían el importe en libros ni el costo de dichas propiedades, a efectos de medición o información a revelar.

60 **Para la transferencia de propiedades de inversión, contabilizadas según su valor razonable, a propiedades ocupadas por el dueño o a inventarios, el costo de la propiedad a efectos de contabilizaciones posteriores, ya se utilice la NIC 16, NIIF 16 o la NIC 2, será el valor razonable en la fecha del cambio de uso.**

61 Si una propiedad ocupada por el dueño se convierte en una propiedad de inversión, que se contabilizará por su valor razonable, la entidad aplicará la NIC 16 para propiedades de inversión poseídas y la NIIF 16 para propiedades mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso hasta la fecha del cambio de uso. La entidad tratará cualquier diferencia, en esa fecha, entre el importe en libros de la propiedad determinado aplicando la NIC 16 o la NIIF 16 y el valor razonable, de la misma forma en la que registraría una revaluación aplicando lo dispuesto en la NIC 16.

62 Hasta la fecha en la que las propiedades ocupadas por el dueño se conviertan en propiedades de inversión, contabilizadas por su valor razonable, la entidad continuará depreciando la propiedad (o el activo por derecho de uso) y reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor que haya ocurrido. La entidad tratará cualquier diferencia, en esa fecha, entre el importe en libros de la propiedad determinado aplicando la NIC 16 o la NIIF 16 y el valor razonable, de la misma forma en la que registraría una revaluación aplicando lo dispuesto en la NIC 16. En otras palabras:

(a) Cualquier disminución que tenga lugar en el importe en libros de la propiedad, se reconocerá en el resultado. Sin embargo, en la medida en que el importe esté incluido en el superávit de revaluación de esa propiedad, la disminución se reconocerá en otro resultado integral y se reducirá el superávit de revaluación en el patrimonio.

(b) Cualquier aumento que tenga lugar en el importe en libros será tratado como sigue:

(i) En la medida en que tal aumento sea la reversión de una pérdida por deterioro del valor, previamente reconocida para esa propiedad, el aumento se reconocerá en el resultado del periodo. El importe reconocido en el resultado del periodo no excederá al importe necesario para restaurar el importe en libros que se hubiera determinado (neto de depreciación) si no se hubiera reconocido la pérdida por deterioro del valor de los activos.

(ii) Cualquier remanente del aumento se reconocerá en otro resultado integral e incrementa el superávit de revaluación dentro del patrimonio. En el caso de disposiciones posteriores de las propiedades de inversión, los superávit de revaluación incluidos en el patrimonio pueden ser transferidos a las ganancias acumuladas. Esta transferencia del superávit de revaluación a las ganancias acumuladas no se hará a través de los resultados.

63 En caso de la transferencia de un elemento desde inventarios a propiedades de inversión, para contabilizarlo por su valor razonable, cualquier diferencia entre el valor razonable de la propiedad a esa fecha y su importe en libros anterior se reconocerá en el resultado del periodo.

64 El tratamiento de transferencias de inventarios a propiedades de inversión, que vaya a ser contabilizadas por su valor razonable, habrá de ser coherente con el tratamiento de las ventas de inventarios.

65 Cuando una entidad termine la construcción o desarrollo de una propiedad de inversión construida por la propia entidad, que vaya a ser contabilizada por su valor razonable, cualquier diferencia entre el valor razonable de la propiedad a esa fecha y su importe en libros anterior, se reconocerá en el resultado del periodo.

Disposiciones

66 Las propiedades de inversión se darán de baja en cuentas (eliminadas del estado de situación financiera) en el momento de su disposición o cuando las propiedades de inversión queden permanentemente retiradas de uso y no se esperen beneficios económicos futuros procedentes de su disposición.

67 La disposición de una propiedad de inversión puede producirse bien por su venta o por su incorporación a un arrendamiento financiero. La fecha de disposición de propiedades de inversión que se venden es la fecha en que el receptor obtiene el control de ese activo de acuerdo con los requerimientos para determinar cuándo se satisface una obligación de desempeño en la NIIF 15. La ~~NIC 17~~ NIIF 16 será de aplicación en el caso de una disposición que revista la forma de arrendamiento financiero o venta con arrendamiento posterior.

68 Si, de acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 16, la entidad reconoce en el importe en libros de un activo el costo de sustitución de parte de una propiedad de inversión, dará de baja el importe en libros del elemento sustituido. Para las propiedades de inversión contabilizadas según el modelo del costo, el elemento sustituido podría no ser un elemento que se hubiera amortizado de forma independiente. Si no fuera practicable para la entidad determinar el importe en libros del elemento sustituido, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál era el costo del elemento sustituido en el momento en el que fue adquirido o construido. Según el modelo del valor razonable, el valor razonable de la propiedad de inversión podrá ya reflejar la pérdida de valor del elemento que va a ser sustituido. En otros casos puede ser difícil distinguir qué importe del valor razonable debería reducirse por causa del elemento que va a ser sustituido. Una alternativa para proceder a esta reducción del valor razonable del elemento sustituido, cuando no resulte practicable hacerlo directamente, es

 © IFRS Foundation

incluir el costo de la sustitución en el importe en libros del activo, y luego volver a evaluar el valor razonable, de forma similar a lo requerido para ampliaciones que no implican sustitución.

69 La pérdida o ganancia resultante del retiro o la disposición de una propiedad de inversión, se determinará como la diferencia entre los ingresos netos de la transacción y el importe en libros del activo, y se reconocerá en el resultado del periodo en que tenga lugar el retiro o la disposición (a menos que la ~~NIC 17~~ NIIF 16 exija otra cosa, en el caso de una venta con arrendamiento posterior).

70 El importe de la contraprestación a incluir en la ganancia o pérdida que surge de la baja en cuentas de una partida de propiedades, planta y equipo se determina de acuerdo con los requerimientos para determinar el precio de la transacción de los párrafos 47 a 72 de la NIIF 15. Los cambios posteriores al importe estimado de la contraprestación incluida en la ganancia o pérdida se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos para cambios en el precio de la transacción de la NIIF 15.

71 La entidad aplicará la NIC 37, u otras Normas que considere apropiadas, a cualquier pasivo que permanezca después de disponer de una propiedad de inversión.

72 Las compensaciones de terceros por causa de propiedades de inversión que hayan deteriorado su valor, se hayan perdido o abandonado, se reconocerán en el resultado del periodo cuando dichas compensaciones sean exigibles.

73 El deterioro del valor o las pérdidas en propiedades de inversión, las reclamaciones asociadas o pagos por compensación de terceros y cualquier compra o construcción posterior de activos sustituidos son hechos económicos independientes y por eso se contabilizarán independientemente, de la forma siguiente:

(a) las pérdidas por deterioro del valor de las propiedades de inversión se reconocerán de acuerdo con la NIC 36;

(b) los retiros o disposiciones de las propiedades de inversión se reconocerán de acuerdo con los párrafos 66 a 71 de esta Norma;

(c) la compensación de terceros por la propiedad de inversión cuyo valor haya sufrido un deterioro, haya experimentado una pérdida o haya sido objeto de disposición se reconocerá en el resultado del periodo en el que dicha compensación sea exigible; y

(d) el costo de los activos rehabilitados, comprados o construidos como sustitutos se determinará de acuerdo con los párrafos 20 a 29 de esta Norma.

Información a revelar

Modelos del valor razonable y del costo

74 La siguiente información a revelar se aplicará de forma adicional a la contenida en la ~~NIC 17~~ NIIF 16. De acuerdo con la ~~NIC 17~~ NIIF 16, el dueño de las propiedades de inversión incluirá las revelaciones correspondientes al arrendador respecto a los arrendamientos en los que haya participado. ~~La entidad~~Un arrendatario que mantenga una propiedad de inversión como un activo por derecho de uso en régimen de arrendamiento financiero u operativo, incluirá las revelaciones del arrendatario como requiere la NIIF 16 ~~para los arrendamientos financieros~~ y las revelaciones del arrendador como requiere la NIIF 16 para los arrendamientos operativos en los que haya participado.

75 Una entidad revelará:

(a) Si aplica el modelo del valor razonable o el modelo del costo.

(b) [eliminado] ~~**Cuando aplique el modelo del valor razonable, en qué circunstancias se clasifican y contabilizan como propiedades de inversión los derechos sobre propiedades mantenidas en régimen de arrendamiento operativo.**~~

(c) Cuando la clasificación resulte difícil (véase el párrafo 14), los criterios desarrollados por la entidad para distinguir las propiedades de inversión de las propiedades ocupadas por el dueño y de las propiedades que se tienen para vender en el curso normal de las actividades del negocio.

(d) [eliminado]

(e) La medida en que el valor razonable de las propiedades de inversión (tal como han sido medidas o reveladas en los estados financieros) está basada en una tasación hecha por un perito independiente que tenga una capacidad profesional reconocida y una experiencia reciente en la localidad y categoría de las propiedades de inversión objeto de la valoración. Si no hubiera tenido lugar dicha forma de valoración, se revelará este hecho.

(f) **Las cifras incluidas en el resultado del periodo por:**

(i) **ingresos derivados de rentas provenientes de las propiedades de inversión;**

(ii) **gastos directos de operación (incluyendo reparaciones y mantenimiento) relacionados con las propiedades de inversión que generaron ingresos por rentas durante el periodo;**

(iii) **gastos directos de operación (incluyendo reparaciones y mantenimiento) relacionados con las propiedades de inversión que no generaron ingresos en concepto de rentas durante el periodo. y**

(iv) **el cambio acumulado en el valor razonable que se haya reconocido en el resultado por la venta de una propiedad de inversión, perteneciente al conjunto de activos en los que se aplica el modelo del costo, al otro conjunto de activos en los que se aplica el modelo del valor razonable (véase el párrafo 32C).**

(g) **La existencia e importe de las restricciones a la realización de las propiedades de inversión, al cobro de los ingresos derivados de las mismas o de los recursos obtenidos por su disposición.**

(h) **Las obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de propiedades de inversión, o por concepto de reparaciones, mantenimiento o mejoras de las mismas.**

Modelo del valor razonable

76 **Además de las revelaciones exigidas por el párrafo 75, la entidad que aplique el modelo del valor razonable descrito en los párrafos 33 a 55, también revelará una conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que incluya lo siguiente:**

(a) **adiciones, presentando por separado las derivadas de adquisiciones y las que se refieren a desembolsos posteriores capitalizados en el importe en libros de estos activos;**

(b) **adiciones derivadas de adquisiciones a través de combinaciones de negocios;**

(c) **los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, y otras disposiciones;**

(d) **pérdidas o ganancias netas de los ajustes al valor razonable;**

(e) **las diferencias de cambio netas derivadas de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las derivadas de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa;**

(f) **traspasos de propiedades de inversión hacia o desde inventarios, o bien hacia o desde propiedades ocupadas por el dueño; y**

(g) **otros cambios.**

77 **Cuando la evaluación obtenida para una propiedad de inversión se haya ajustado de forma significativa, a efectos de ser utilizada en los estados financieros, por ejemplo para evitar una doble contabilización de activos o pasivos que se hayan reconocido como activos y pasivos independientes, según se describe en el párrafo 50, la entidad incluirá entre sus revelaciones una conciliación entre la evaluación obtenida y la medición ya ajustada que se haya incluido en los estados financieros, mostrando independientemente el importe agregado de cualesquiera ~~obligaciones~~ pasivos por arrendamiento reconocidos que se hayan deducido, así como cualesquiera otros ajustes significativos.**

78 **En los casos excepcionales a que hace referencia el párrafo 53, en los que la entidad mida la propiedad de inversión utilizando el modelo del costo de la NIC 16 o de acuerdo con la NIIF 16, la conciliación requerida por el párrafo 76 revelará los importes asociados a esas propiedades de inversión independientemente de los importes asociados a otras propiedades de inversión. Además, la entidad incluirá la siguiente información:**

(a) **una descripción de las propiedades de inversión;**

(b) **una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable;**

(c) **si es posible, el rango de estimaciones entre las cuales es altamente probable que se encuentre el valor razonable; y**

(d) **cuando haya dispuesto de propiedades de inversión no registradas por su valor razonable:**

(i) **el hecho de que la entidad haya enajenado propiedades de inversión no registradas por su valor razonable;**

 © IFRS Foundation

(ii) el importe en libros de esas propiedades de inversión en el momento de su venta; y

(iii) el importe de la pérdida o ganancia reconocida.

Modelo del costo

79 Además de la información a revelar requerida por el párrafo 75, la entidad que aplique el modelo del costo, siguiendo el párrafo 56 también revelará:

(a) los métodos de depreciación utilizados;

(b) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;

(c) el importe en libros bruto y la depreciación acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor), tanto al principio como al final de cada periodo;

(d) una conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que incluya lo siguiente:

(i) adiciones, revelando por separado las derivadas de adquisiciones y las que se refieran a desembolsos posteriores capitalizados en el importe en libros de esos activos;

(ii) adiciones derivadas de adquisiciones a través de combinaciones de negocios;

(iii) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, y otras disposiciones;

(iv) la depreciación;

(v) el importe de la pérdida reconocida por deterioro de activos, así como el importe de las pérdidas por deterioro de activos que hayan revertido durante el periodo según la NIC 36;

(vi) las diferencias de cambio netas derivadas de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las derivadas de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa;

(vii) traspasos de propiedades de inversión hacia o desde inventarios, o bien hacia o desde propiedades ocupadas por el dueño; y

(viii) otros cambios.

(e) el valor razonable de las propiedades de inversión. Si bien, en los casos excepcionales descritos en el párrafo 53, cuando la entidad no pueda medir el valor razonable de las propiedades de inversión de manera fiable, la entidad revelará las siguientes informaciones:

(i) una descripción de las propiedades de inversión;

(ii) una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable; y

(iii) si fuera posible, el rango de estimaciones dentro del cual es posible que se encuentre el valor razonable.

Disposiciones transitorias

Modelo del valor razonable

80 La entidad que, habiendo aplicado previamente la NIC 40 (2000), decida por primera vez clasificar y contabilizar como propiedades de inversión algunos o todos los derechos sobre propiedades mantenidas en régimen de arrendamiento operativo, reconocerá el efecto de esa elección como un ajuste en el saldo inicial de las ganancias acumuladas del periodo en el que se haya hecho la elección por primera vez. Además:

(a) si la entidad ya ha revelado públicamente (en sus estados financieros o por otra vía) el valor razonable de sus participaciones en propiedades en periodos anteriores (medidos sobre una base que satisfaga la definición de valor razonable de la NIIF 13), se recomienda, pero no se obliga a la entidad a:

(i) ajustar el saldo inicial de las ganancias acumuladas para el periodo más antiguo que se presente, en el que se hubiera revelado públicamente el valor razonable por primera vez; y

(ii) reexpresar la información comparativa para esos periodos; y

(b) si la entidad no ha revelado públicamente con anterioridad la información descrita en (a), no reexpresará la información comparativa, y revelará este hecho.

81 Esta Norma requiere un tratamiento distinto del contenido en la NIC 8. La NIC 8 requiere que se reexprese la información comparativa a menos que dicha reexpresión sea impracticable.

82 Cuando la entidad adopte esta Norma por primera vez, el ajuste al saldo inicial de las ganancias acumuladas incluirá la reclasificación de cualquier importe registrado como superávit de revaluación de propiedades de inversión.

Modelo del costo

83 La NIC 8 se aplica a cualquier cambio en las políticas contables que resulte de la adopción por primera vez de esta Norma, y haya optado por utilizar el modelo del costo. El efecto del cambio de políticas contables incluye la reclasificación de cualquier importe registrado como superávit de revaluación de propiedades de inversión.

84 Los requerimientos de los párrafos 27 a 29, en relación con la medición inicial de una propiedad de inversión adquirida en una transacción de intercambio de activos, se aplicarán prospectivamente sólo a transacciones futuras.

Combinaciones de Negocios

84A El documento *Mejoras Anuales, Ciclo 2011-2013* emitido en diciembre de 2013 añadió el párrafo 14A y un encabezamiento antes del párrafo 6. Una entidad aplicará esa modificación de forma prospectiva a las adquisiciones de propiedades de inversión desde el comienzo del primer periodo para el cual adopta esa modificación. Por consiguiente, no se ajustará la contabilización de las adquisiciones de propiedades de inversión en periodos anteriores. Sin embargo, una entidad puede optar por aplicar la modificación a adquisiciones individuales de propiedades de inversión que ocurrieron antes del comienzo del primer periodo anual que tuvo lugar a partir de la fecha de vigencia si, y solo si, la información necesaria para utilizar la modificación a las transacciones anteriores se encuentra disponible para la entidad.

NIIF 16

84B Una entidad que aplique la NIIF 16 y sus modificaciones relacionadas con esta Norma por primera vez aplicará los requerimientos de transición del Apéndice C de la NIIF 16 a sus propiedades de inversión mantenidas como un activo por derecho de uso.

Fecha de vigencia

85 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.

85A La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007) modificó la terminología en todas las NIIF. Además modificó el párrafo 62. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

85B Se modificaron los párrafos 8, 9, 48, 53, 54 y 57, se eliminó el párrafo 22 y se añadieron los párrafos 53A y 53B mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite que una entidad aplique las modificaciones de las propiedades de inversión en construcción desde una fecha anterior al 1 de enero de 2009 siempre que los valores razonables de dichas propiedades de inversión en construcción fueran medidos en esas fechas. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo anterior, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará las modificaciones de los párrafos 5 y 81E de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*.

 © IFRS Foundation

85C La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó la definición de valor razonable del párrafo 5, modificó los párrafos 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78 a 80 y 85B y eliminó los párrafos 36 a 39, 42 a 47, 49, 51 y 75(d). Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

85D El documento *Mejoras Anuales, Ciclo 2011-2013* emitido en diciembre de 2013 añadió encabezamientos antes del párrafo 6 y después del párrafo 84 y añadió los párrafos 14A y 84A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo anterior, revelará este hecho.

85E La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 3(b), 9, 67 y 70. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

85F La NIIF 16 emitida en enero de 2016 modificó el alcance de la NIC 40 definiendo propiedades de inversión para incluir las propiedades de inversión poseídas y las propiedades mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso. La NIIF 16 modificó los párrafos 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 y 78, añadió los párrafos 19A, 29A, 40A y 84B y sus encabezamientos relacionados y eliminó los párrafos 3, 6, 25, 26 y 34. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

Derogación de la NIC 40 (2000)

86 Esta Norma deroga la NIC 40 *Propiedades de Inversión* (emitida en 2000).

Aprobación por el Consejo de la NIIF 16 *Arrendamientos* emitida en enero de 2016

La NIIF 16 *Arrendamientos* fue aprobada para su emisión por los catorce miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. El Sr. Zhang opinó en contrario. Su opinión en contrario se expone después de los Fundamentos de las Conclusiones.

Hans Hoogervorst	Presidente
Ian Mackintosh	Vicepresidente
Stephen Cooper	
Philippe Danjou	
Martin Edelmann	
Patrick Finnegan	
Gary Kabureck	
Suzanne Lloyd	
Amaro Luiz de Oliveira Gomes	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Chungwoo Suh	
Mary Tokar	
Wei-Guo Zhang	

 © IFRS Foundation