

Norma internacional de información financiera 16

Arrendamientos

Objetivo

- 1 Esta Norma establece los principios aplicables al reconocimiento, la valoración y la presentación de los *arrendamientos*, así como a la información a revelar al respecto. El objetivo es garantizar que los *arrendatarios* y *arrendadores* proporcionen información pertinente de forma tal que refleje fielmente esas transacciones. Esta información ofrece a los usuarios de los estados financieros una base para evaluar el efecto que los arrendamientos tienen sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad.
- 2 Al aplicar esta Norma, las entidades deberán tener en cuenta las condiciones de los *contratos* y todos los hechos y circunstancias pertinentes. Las entidades aplicarán esta Norma de manera uniforme a los contratos con características similares y en circunstancias parecidas.

Ámbito de aplicación

- 3 Las entidades aplicarán esta Norma a todos los arrendamientos, incluidos los arrendamientos de *activos por derecho de uso* en el marco de un *subarrendamiento*, excepto cuando se trate de:
 - (a) acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares;
 - (b) el arrendamiento de activos biológicos que entren en el ámbito de aplicación de la NIC 41 *Agricultura* mantenidos por el arrendatario;
 - (c) acuerdos de concesión de servicios que entren en el ámbito de aplicación de la CINIIF 12 *Acuerdos de concesión de servicios*;
 - (d) licencias de propiedad intelectual otorgadas por un arrendador que entren en el ámbito de aplicación de la NIIF 15 *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes*, y
 - (e) derechos que un arrendatario posea en virtud de acuerdos de licencia, que entren en el ámbito de aplicación de la NIC 38 *Activos intangibles*, para productos tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor.
- 4 El arrendatario, aunque sin estar obligado a ello, podrá aplicar esta Norma a los arrendamientos de activos intangibles distintos de los descritos en el párrafo 3, letra (e).

Exenciones del reconocimiento (párrafos B3 a B8)

- 5 El arrendatario podrá elegir no aplicar lo establecido en los párrafos 22 a 49 a lo siguiente:
 - (a) *arrendamientos a corto plazo*, y
 - (b) arrendamientos en los que el *activo subyacente* sea de escaso valor (según lo descrito en los párrafos B3 a B8).
- 6 Si el arrendatario elige no aplicar lo establecido en los párrafos 22 a 49 a los arrendamientos a corto plazo o los arrendamientos cuyo activo subyacente sea de escaso valor, reconocerá los *pagos por arrendamiento* correspondientes a esos arrendamientos como gastos, bien de forma lineal durante el *plazo del arrendamiento*, bien sobre otra base sistemática. El arrendatario aplicará otra base sistemática si esta es más representativa de su patrón de beneficios.
- 7 Si el arrendatario contabiliza los arrendamientos a corto plazo aplicando el párrafo 6, considerará que se trata de un nuevo arrendamiento a los efectos de esta Norma si:
 - (a) se produce una *modificación del arrendamiento*, o
 - (b) se produce algún cambio en el plazo del arrendamiento (por ejemplo, el arrendatario ejerce una opción no contemplada anteriormente cuando determinó dicho plazo).
- 8 La elección en el caso de arrendamientos a corto plazo se efectuará por clases de activos subyacentes a los que se refiera el derecho de uso. Una clase de activos subyacentes es un conjunto de activos subyacentes de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad. La elección en el caso de

arrendamientos cuyo activo subyacente sea de escaso valor podrá hacerse arrendamiento por arrendamiento.

Identificación de un arrendamiento (párrafos B9 a B33)

- 9** Al inicio del contrato, la entidad evaluará si este constituye, o contiene, un arrendamiento. Un contrato constituye, o contiene, un arrendamiento si conlleva el derecho de controlar el uso de un activo identificado durante un determinado período de tiempo a cambio de una contraprestación. Los párrafos B9 a B31 establecen directrices de cara a evaluar si un contrato constituye, o contiene, un arrendamiento.
- 10** Un período de tiempo puede describirse por referencia a la magnitud de uso de un activo identificado (por ejemplo, el número de unidades para cuya producción se utilizará un elemento de un equipo).
- 11** La entidad deberá evaluar nuevamente si un contrato constituye, o contiene, un arrendamiento solo si las condiciones del contrato se modifican.

Separación de los componentes de un contrato

- 12** En los contratos que constituyan, o contengan, arrendamientos, la entidad contabilizará como arrendamiento cada componente de arrendamiento del contrato, por separado de los componentes del contrato que no constituyan arrendamiento, salvo si aplica la solución práctica que recoge el párrafo 15. Los párrafos B32 a B33 establecen directrices sobre la separación de los componentes de un contrato.

Arrendatario

- 13** En los contratos que tengan un componente de arrendamiento y uno o varios componentes adicionales de arrendamiento o de otro tipo, el arrendatario distribuirá la contraprestación del contrato entre cada componente de arrendamiento basándose en el precio independiente relativo del componente de arrendamiento y el precio independiente agregado de los componentes que no sean de arrendamiento.
- 14** El precio independiente relativo de los componentes de arrendamiento y de otro tipo se determinará basándose en el precio que el arrendador o un proveedor similar cobraría a una entidad en relación con ese componente, o un componente similar, por separado. Si no puede disponerse fácilmente de un precio independiente observable, el arrendatario estimará el precio independiente, maximizando el uso de información observable.
- 15** Como solución práctica, el arrendatario podrá elegir, por clase de activo subyacente, no separar los componentes de arrendamiento de los de otro tipo, contabilizando, en su lugar, cada componente de arrendamiento y cualesquiera componentes de otro tipo conexos como un único componente de arrendamiento. El arrendatario no aplicará esta solución práctica a los derivados implícitos que reúnan los criterios establecidos en el párrafo 4.3.3 de la NIIF 9 *Instrumentos financieros*.
- 16** Salvo cuando se aplique la solución práctica expuesta en el párrafo 15, el arrendatario contabilizará los componentes que no sean de arrendamiento con arreglo a otras Normas aplicables.

Arrendador

- 17** En los contratos que tengan un componente de arrendamiento y uno o varios componentes adicionales de arrendamiento o de otro tipo, el arrendador distribuirá la contraprestación del contrato conforme a los párrafos 73 a 90 de la NIIF 15.

Plazo del arrendamiento (párrafos B34 a B41)

- 18** La entidad determinará el plazo del arrendamiento como igual al período no revocable de un arrendamiento, al que se añadirán:
- (a) los períodos cubiertos por la opción de prorrogar el arrendamiento, si el arrendatario tiene la certeza razonable de que ejercerá esa opción, y
 - (b) los períodos cubiertos por la opción de rescindir el arrendamiento, si el arrendatario tiene la certeza razonable de que no ejercerá esa opción.
- 19** Al evaluar si el arrendatario tiene la certeza razonable de que ejercerá la opción de prorrogar un arrendamiento, o de que no ejercerá la opción de rescindir el arrendamiento, la entidad tendrá en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes que creen un incentivo económico que mueva al

arrendatario a ejercer la opción de prorrogar el arrendamiento, o a no ejercer la opción de rescindir el arrendamiento, según lo descrito en los párrafos B37 a B40.

- 20 El arrendatario evaluará nuevamente si tiene la certeza razonable de que ejercerá una opción de prórroga, o no ejercerá una opción de rescisión, siempre que se produzca un hecho significativo o un cambio significativo en las circunstancias que:
- (a) esté bajo el control del arrendatario, y
 - (b) afecte a la determinación de si el arrendatario tiene la certeza razonable de que ejercerá una opción no contemplada anteriormente cuando determinó el plazo del arrendamiento, o de que no ejercerá una opción contemplada anteriormente cuando determinó el plazo del arrendamiento (según lo descrito en el párrafo B41).
- 21 La entidad revisará el plazo del arrendamiento si se produce un cambio en el período no revocable de un arrendamiento. Por ejemplo, el período de arrendamiento no revocable cambiará si:
- (a) el arrendatario ejerce una opción no contemplada anteriormente por la entidad cuando esta determinó el plazo del arrendamiento;
 - (b) el arrendatario no ejerce una opción contemplada anteriormente por la entidad cuando esta determinó el plazo del arrendamiento;
 - (c) se produce un hecho que obliga contractualmente al arrendatario a ejercer una opción no contemplada anteriormente por la entidad cuando esta determinó el plazo del arrendamiento, o
 - (d) se produce un hecho con arreglo al cual el arrendatario tiene prohibido contractualmente ejercer una opción contemplada anteriormente por la entidad cuando esta determinó el plazo del arrendamiento.

Arrendatario

Reconocimiento

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

Valoración

Valoración inicial

Valoración inicial del activo por derecho de uso

- 23 **En la fecha de comienzo, el arrendatario valorará el activo por derecho de uso por su coste.**
- 24 El coste del activo por derecho de uso comprenderá:
- (a) el importe de la valoración inicial del pasivo por arrendamiento, según lo descrito en el párrafo 26;
 - (b) cualquier pago por arrendamiento efectuado en la fecha de comienzo o antes de esta, menos cualquier *incentivo de arrendamiento* recibido;
 - (c) cualquier coste *directo inicial* soportado por el arrendatario, y
 - (d) una estimación de los costes en que incurrirá el arrendatario al dismantelar y eliminar el activo subyacente, rehabilitar el lugar en el que se ubique o devolver dicho activo al estado exigido en los términos y condiciones del arrendamiento, salvo si se incurre en tales costes para la producción de existencias. El arrendatario tendrá la obligación de soportar esos costes, bien desde la fecha de comienzo, bien como consecuencia de haber utilizado el activo subyacente durante un período determinado.
- 25 El arrendatario reconocerá los costes descritos en el párrafo 24, letra (d), como parte del coste del activo por derecho de uso cuando adquiera la obligación de soportar dichos costes. El arrendatario aplicará la NIC 2 *Existencias a los costes soportados durante un determinado período* como consecuencia de haber utilizado el activo por derecho de uso para la producción de existencias durante ese período. Las obligaciones con respecto a esos costes contabilizados aplicando esta Norma o la NIC 2 se reconocerán y valorarán aplicando la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*.

Valoración inicial del pasivo por arrendamiento

- 26 **En la fecha de comienzo, el arrendatario valorará el pasivo por arrendamiento por el valor actual de los pagos por arrendamiento que no estén abonados en esa fecha. Los pagos por arrendamiento se descontarán utilizando el tipo de interés implícito en el arrendamiento, si ese tipo puede determinarse fácilmente. Si no puede determinarse fácilmente, el arrendatario utilizará el tipo de interés incremental del endeudamiento del arrendatario.**
- 27 En la fecha de comienzo, los pagos por arrendamiento incluidos en la valoración del pasivo por arrendamiento comprenderán los siguientes pagos por el derecho de uso del activo subyacente durante el plazo del arrendamiento que no hayan sido abonados en dicha fecha:
- (a) los *pagos fijos* (incluidos los pagos fijos en esencia, según lo descrito en el párrafo B42), menos los incentivos de arrendamiento a cobrar;
 - (b) los *pagos por arrendamiento variables* que dependan de un índice o un tipo, inicialmente valorados con arreglo al índice o tipo en la fecha de comienzo (según lo descrito en el párrafo 28);
 - (c) los importes que se espera que abone el arrendatario en concepto de *garantías de valor residual*;
 - (d) el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario tiene la certeza razonable de que ejercerá esa opción (lo que se evaluará a la luz de los factores descritos en los párrafos B37 a B40), y
 - (e) los pagos de penalizaciones por rescisión del arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja el ejercicio por el arrendatario de la opción de rescindirlo.
- 28 Los pagos por arrendamiento variables que dependan de un índice o un tipo, según lo descrito en el párrafo 27, letra (b), incluirán, por ejemplo, los pagos vinculados a un índice de precios al consumo, los pagos vinculados a un tipo de interés de referencia (por ejemplo, el LIBOR) o los pagos que varíen como consecuencia de cambios en los precios de alquiler del mercado.

Valoración posterior*Valoración posterior del activo por derecho de uso*

- 29 **Después de la fecha de comienzo, el arrendatario valorará el activo por derecho de uso aplicando un modelo de costes, salvo si aplica uno de los modelos de valoración descritos en los párrafos 34 y 35.**

Modelo de costes

- 30 En un modelo de costes, el arrendatario valorará el activo por derecho de uso por su coste:
- (a) menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, y
 - (b) ajustado para reflejar cualquier nueva valoración del pasivo por arrendamiento según se indica en el párrafo 36, letra (c).
- 31 El arrendatario aplicará los requisitos de amortización previstos en la NIC 16 *Inmovilizado material* al amortizar el activo por derecho de uso, con supeditación a lo establecido en el párrafo 32.
- 32 Si el arrendamiento transfiere la propiedad del activo subyacente al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento o si el coste del activo por derecho de uso refleja que el arrendatario ejercerá una opción de compra, este amortizará el activo por derecho de uso desde la fecha de comienzo hasta el final de la vida útil del activo subyacente. En los demás casos, el arrendatario amortizará el activo por derecho de uso desde la fecha de comienzo hasta, bien el final de la *vida útil* de dicho activo, bien el final del plazo del arrendamiento si este se produjera antes.
- 33 El arrendatario aplicará la NIC 36 *Deterioro del valor de los activos* para determinar si el valor del activo por derecho de uso se ha deteriorado y contabilizar cualquier pérdida por deterioro del valor observada.

Otros modelos de valoración

- 34 Si el arrendatario aplica a sus inversiones inmobiliarias el modelo del valor razonable de la NIC 40 *Inversiones inmobiliarias*, aplicará también ese modelo a los activos por derecho de uso que entren en la definición de inversiones inmobiliarias que establece la NIC 40.
- 35 Si los activos por derecho de uso están relacionados con una clase de inmovilizado material a la que el arrendatario aplica el modelo de revaluación de la NIC 16, el arrendatario podrá optar por aplicar ese

modelo de revaluación a todos los activos por derecho de uso que estén relacionados con esa clase de inmovilizado material.

Valoración posterior del pasivo por arrendamiento

- 36 Después de la fecha de comienzo, el arrendatario valorará el pasivo por arrendamiento como sigue:**
- (a) **incrementando el importe en libros a fin de reflejar los intereses sobre el pasivo por arrendamiento;**
 - (b) **reduciendo el importe en libros para reflejar los pagos por arrendamiento efectuados, y**
 - (c) **valorando nuevamente el importe en libros a fin de reflejar cualquier evaluación posterior o cualquier modificación del arrendamiento según se especifican en los párrafos 39 a 46, o de reflejar la revisión de los pagos por arrendamiento fijos en esencia (véase el párrafo B42).**
- 37 Los intereses sobre el pasivo por arrendamiento de cada ejercicio durante el plazo del arrendamiento serán iguales al importe generado por un tipo de interés periódico constante sobre el saldo restante del pasivo por arrendamiento. El tipo de interés periódico es el tipo de descuento descrito en el párrafo 26 o, en su caso, el tipo de descuento revisado descrito en el párrafo 41, el párrafo 43 o el párrafo 45, letra (c).
- 38 Después de la fecha de comienzo, el arrendatario reconocerá en el resultado del ejercicio, salvo si los costes están incluidos en el importe en libros de otro activo de acuerdo con otras Normas aplicables, lo siguiente:
- (a) los intereses sobre el pasivo por arrendamiento, y
 - (b) los pagos por arrendamiento variables no incluidos en la valoración del pasivo por arrendamiento en el ejercicio en el que se haya producido el hecho o la circunstancia que da lugar a dichos pagos.

Nueva evaluación del pasivo por arrendamiento

- 39 Después de la fecha de comienzo, el arrendatario aplicará los párrafos 40 a 43 para valorar de nuevo el pasivo por arrendamiento a fin de reflejar los cambios en los pagos por arrendamiento. El arrendatario reconocerá el importe de la nueva valoración del pasivo por arrendamiento como un ajuste del activo por derecho de uso. No obstante, si el importe en libros del activo por derecho de uso se reduce a cero y se produce una nueva reducción en la valoración del pasivo por arrendamiento, el arrendatario reconocerá cualquier importe restante de la nueva valoración en el resultado del ejercicio.
- 40 El arrendatario valorará nuevamente el pasivo por arrendamiento, descontando los pagos por arrendamiento revisados mediante un tipo de descuento revisado, si:
- (a) hay un cambio en el plazo del arrendamiento, según lo descrito en los párrafos 20 y 21, en cuyo caso el arrendatario determinará los pagos por arrendamiento revisados sobre la base del plazo del arrendamiento revisado, o
 - (b) hay un cambio en la evaluación de una opción de compra del activo subyacente, efectuada a la luz de los hechos y circunstancias descritos en los párrafos 20 y 21 en el contexto de una opción de compra, en cuyo caso el arrendatario determinará los pagos por arrendamiento revisados a fin de reflejar la variación de los importes a pagar en virtud de la opción de compra.
- 41 Al aplicar el párrafo 40, el arrendatario determinará el tipo de descuento revisado, que será igual al tipo de interés implícito en el arrendamiento durante el resto del plazo del arrendamiento, si dicho tipo puede determinarse fácilmente, o al tipo de interés incremental del endeudamiento del arrendatario en la fecha de la nueva evaluación, si el tipo de interés implícito en el arrendamiento no puede determinarse fácilmente.
- 42 El arrendatario valorará nuevamente el pasivo por arrendamiento, descontando los pagos por arrendamiento revisados, si:
- (a) hay un cambio en los importes que se espera que se abonen en virtud de una garantía de valor residual, en cuyo caso el arrendatario determinará los pagos por arrendamiento revisados a fin de reflejar la variación de los importes que se espera que se abonen en virtud de la garantía de valor residual;
 - (b) hay un cambio en los futuros pagos por arrendamiento como consecuencia de un cambio en un índice o un tipo utilizado para determinar esos pagos, incluido, por ejemplo, un cambio destinado a reflejar las variaciones en los precios de alquiler del mercado tras una revisión de los alquileres de mercado. El arrendatario solo valorará nuevamente el pasivo por arrendamiento para reflejar

esos pagos por arrendamiento revisados cuando haya un cambio en los flujos de efectivo (es decir, cuando el ajuste de los pagos por arrendamiento surta efecto). El arrendatario determinará los pagos por arrendamiento revisados correspondientes al resto del plazo del arrendamiento basándose en los pagos contractuales revisados.

- 43 Al aplicar el párrafo 42, el arrendatario deberá utilizar un tipo de descuento sin cambios, salvo que la variación de los pagos por arrendamiento se deba a un cambio en los tipos de interés variables. En ese caso, el arrendatario utilizará un tipo de descuento revisado que refleje los cambios en el tipo de interés.

Modificaciones del arrendamiento

- 44 El arrendatario contabilizará la modificación de un arrendamiento como un arrendamiento aparte si:
- (a) la modificación amplía el alcance del arrendamiento, al añadir el derecho de uso de uno o varios activos subyacentes, y
 - (b) la contraprestación por el arrendamiento se incrementa en un importe que se corresponda con el precio independiente por la ampliación del alcance y cualquier ajuste adecuado de ese precio a fin de reflejar las circunstancias propias del contrato.
- 45 En el caso de una modificación de un arrendamiento que no se contabilice como un arrendamiento aparte, en la *fecha efectiva de la modificación del arrendamiento*, el 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 a 19, y
 - (c) valorará nuevamente el pasivo por arrendamiento, descontando los pagos por arrendamiento revisados mediante un tipo de descuento revisado. El tipo de descuento revisado se determinará como igual al tipo de interés implícito en el arrendamiento durante el resto del plazo del arrendamiento, si dicho tipo puede determinarse fácilmente, o al tipo de interés incremental del endeudamiento del arrendatario en la fecha efectiva de la modificación, si el tipo de interés implícito en el arrendamiento no puede determinarse fácilmente.
- 46 En el caso de una modificación de un arrendamiento que no se contabilice como un arrendamiento aparte, el arrendatario contabilizará la nueva valoración del pasivo por arrendamiento:
- (a) reduciendo el importe en libros del activo por derecho de uso para reflejar la rescisión total o parcial del arrendamiento cuando se trate de modificaciones del arrendamiento que reduzcan el alcance de este; el arrendatario reconocerá en el resultado del ejercicio cualquier pérdida o ganancia conexas a la rescisión total o parcial del arrendamiento;
 - (b) efectuando el correspondiente ajuste del activo por derecho de uso para todas las demás modificaciones del arrendamiento.
- 46A Como solución práctica, el arrendatario podrá optar por no evaluar si una reducción del alquiler que cumpla las condiciones del párrafo 46B es una modificación del arrendamiento. El arrendatario que haga uso de esta opción contabilizará cualquier cambio en los pagos por arrendamiento que resulte de la reducción del alquiler de la misma forma que contabilizaría el cambio aplicando esta Norma si el cambio no fuera una modificación del arrendamiento.
- 46B La solución práctica del párrafo 46A solo es aplicable a las reducciones del alquiler que se produzcan como consecuencia directa de la pandemia de COVID-19 y únicamente si se cumplen todas las condiciones siguientes:
- (a) que el cambio en los pagos por arrendamiento dé lugar a una contraprestación por el arrendamiento revisada que sea sustancialmente idéntica, o inferior, a la contraprestación por el arrendamiento inmediatamente anterior al cambio;
 - (b) que cualquier reducción de los pagos por arrendamiento afecte solamente a los pagos que originalmente se hubieran adeudado antes del 30 de junio de 2022 o en esa fecha (por ejemplo, una reducción del alquiler cumpliría esta condición si diera lugar a pagos por arrendamiento reducidos antes del 30 de junio de 2022 o en esa fecha y a pagos por arrendamiento incrementados más allá del 30 de junio de 2022), y
 - (c) que no haya ningún cambio sustancial de los demás términos y condiciones del contrato de arrendamiento.

Presentación

- 47 El arrendatario presentará en el estado de situación financiera, o revelará en las notas:

- (a) los activos por derecho de uso por separado de otros activos; si el arrendatario no presenta los activos por derecho de uso por separado en el estado de situación financiera, deberá:
 - (i) incluir los activos por derecho de uso en la misma partida en la que se presentarían los correspondientes activos subyacentes si se tuvieran en propiedad, y
 - (ii) revelar en qué partidas del estado de situación financiera se incluyen esos activos por derecho de uso;
 - (b) los pasivos por arrendamiento por separado de otros pasivos; si el arrendatario no presenta los pasivos por arrendamiento por separado en el estado de situación financiera, deberá revelar en qué partidas del estado de situación financiera se incluyen esos pasivos.
- 48 El requisito establecido en el párrafo 47, letra (a), no se aplicará a los activos por derecho de uso que entren en la definición de inversiones inmobiliarias, los cuales se presentarán en el estado de situación financiera como inversiones inmobiliarias.
- 49 En el estado de resultados y de otro resultado global, el arrendatario deberá presentar los gastos por intereses sobre el pasivo por arrendamiento por separado del cargo por amortización del activo por derecho de uso. Los gastos por intereses sobre el pasivo por arrendamiento son un componente de los costes financieros, los cuales, con arreglo al párrafo 82, letra (b), de la NIC 1 *Presentación de estados financieros*, deben presentarse por separado en el estado de resultados y de otro resultado global.
- 50 En el estado de flujos de efectivo, el arrendatario clasificará:
- (a) los pagos en efectivo correspondientes al principal del pasivo por arrendamiento dentro de las actividades de financiación;
 - (b) los pagos en efectivo correspondientes a los intereses sobre el pasivo por arrendamiento con arreglo a los requisitos de la NIC 7 *Estado de flujos de efectivo* con respecto a los intereses pagados, y
 - (c) los pagos por arrendamiento a corto plazo, los pagos por arrendamiento de activos de escaso valor y los pagos por arrendamiento variables no incluidos en la valoración del pasivo por arrendamiento dentro de las actividades de explotación.

Información a revelar

- 51 **La revelación de información tiene por objeto que los arrendatarios revelen en las notas información que, junto con la facilitada en el estado de situación financiera, el estado de resultados y el estado de flujos de efectivo, proporcione a los usuarios de los estados financieros una base para evaluar el efecto que los arrendamientos tienen en la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo del arrendatario. Los párrafos 52 a 60 especifican los requisitos sobre la forma de alcanzar este objetivo.**
- 52 El arrendatario revelará la información relativa a los contratos de arrendamiento en los que sea arrendatario en una única nota o sección separada en sus estados financieros. No obstante, no tendrá que reproducir información ya presentada en alguna otra parte de los estados financieros, siempre que en la nota única o sección separada se incluya una referencia que remita a tal información.
- 53 El arrendatario revelará los siguientes importes en relación con el ejercicio sobre el que se informa:
- (a) el cargo por amortización de los activos por derecho de uso, por clase de activo subyacente;
 - (b) los gastos por intereses sobre los pasivos por arrendamiento;
 - (c) el gasto conexo a los arrendamientos a corto plazo contabilizado aplicando el párrafo 6; este gasto no debe incluir necesariamente el gasto conexo a los arrendamientos de un plazo inferior o igual a un mes;
 - (d) el gasto conexo a los arrendamientos de activos de escaso valor contabilizado aplicando el párrafo 6; este gasto no incluirá el gasto conexo a los arrendamientos a corto plazo de activos de escaso valor contemplados en el párrafo 53, letra (c);
 - (e) el gasto conexo a los pagos por arrendamiento variables no incluidos en la valoración de los pasivos por arrendamiento;
 - (f) los ingresos derivados del subarrendamiento de activos por derecho de uso;
 - (g) el total de las salidas de efectivo de los arrendamientos;
 - (h) las adiciones a los activos por derecho de uso;
 - (i) las pérdidas o ganancias derivadas de transacciones de venta con arrendamiento posterior, y

- (j) el importe en libros de los activos por derecho de uso al final del ejercicio sobre el que se informa, por clase de activo subyacente.
- 54 El arrendatario presentará la información a revelar que se especifica en el párrafo 53 en forma de tabla, a menos que sea más apropiado otro formato. Los importes revelados incluirán los costes que el arrendatario ha incluido en el importe en libros de otro activo durante el ejercicio sobre el que se informa.
- 55 El arrendatario revelará el importe de sus compromisos por arrendamiento 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 ejercicio sobre el que se informa no es similar a la cartera de arrendamientos a corto plazo a que se refieren los gastos por arrendamientos a corto plazo revelados aplicando el párrafo 53, letra (c).
- 56 Si los activos por derecho de uso entran en la definición de inversiones inmobiliarias, el arrendatario aplicará los requisitos de revelación de información de la NIC 40. En este caso, el arrendatario no está obligado a revelar la información a que se refiere el párrafo 53, letras (a), (f), (h) o (j), en relación con esos activos por derecho de uso.
- 57 Si el arrendatario valora los activos por derecho de uso por los importes revaluados aplicando la NIC 16, revelará la información que establece el párrafo 77 de la NIC 16 en relación con esos activos por derecho de uso.
- 58 El arrendatario presentará un análisis de vencimientos de los pasivos por arrendamiento aplicando los párrafos 39 y B11 de la NIIF 7 *Instrumentos financieros: Información a revelar*, por separado de los análisis de vencimientos de otros pasivos financieros.
- 59 Además de la información a revelar requerida en los párrafos 53 a 58, el arrendatario revelará la información cualitativa y cuantitativa adicional sobre sus actividades de arrendamiento que resulte necesaria para cumplir el objetivo de la revelación de información contemplado en el párrafo 51 (según lo descrito en el párrafo B48). Esta información adicional podrá incluir, sin limitarse a ello, información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar:
- (a) la naturaleza de las actividades de arrendamiento del arrendatario;
 - (b) las salidas de efectivo futuras a las que el arrendatario esté potencialmente expuesto y que no estén reflejadas en la valoración de los pasivos por arrendamiento, lo que incluye la exposición derivada de:
 - (i) pagos por arrendamiento variables (según lo descrito en el párrafo B49);
 - (ii) opciones de prórroga y rescisión (según lo descrito en el párrafo B50);
 - (iii) garantías de valor residual (según lo descrito en el párrafo B51), y
 - (iv) arrendamientos que aún no hayan comenzado y a los que el arrendatario se haya comprometido;
 - (c) restricciones o cláusulas impuestas en los arrendamientos, y
 - (d) transacciones de venta con arrendamiento posterior (según lo descrito en el párrafo B52).
- 60 Un arrendatario que contabilice los arrendamientos a corto plazo o los arrendamientos de activos de escaso valor aplicando el párrafo 6 revelará este hecho.
- 60A Si un arrendatario aplica la solución práctica del párrafo 46A, revelará:
- (a) que ha aplicado la solución práctica a todas las reducciones del alquiler que cumplan las condiciones del párrafo 46B o, si no la ha aplicado a todas las reducciones del alquiler de ese tipo, dará información sobre la naturaleza de los contratos a los que ha aplicado la solución práctica (véase el párrafo 2), y
 - (b) el importe reconocido en el resultado del ejercicio sobre el que se informe para reflejar los cambios en los pagos por arrendamiento que se deriven de las reducciones del alquiler a las que el arrendatario haya aplicado la solución práctica del párrafo 46A.

Arrendador

Clasificación de los arrendamientos (párrafos B53 a B58)

- 61 El arrendador clasificará cada uno de sus arrendamientos, bien como *arrendamiento operativo*, bien como *arrendamiento financiero*.
- 62 Un arrendamiento se clasificará como financiero si transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de un activo subyacente. Un arrendamiento se clasificará

como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de un activo subyacente.

- 63 Que un arrendamiento sea financiero u operativo dependerá del fondo económico de la transacción y no de la forma del contrato. Son ejemplos de situaciones que, por sí solas o de forma conjunta, normalmente llevarían a clasificar un arrendamiento como financiero las siguientes:
- (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 la fecha en que la opción sea ejercitable, de modo que, en la fecha de inicio del arrendamiento, tenga una certeza razonable de que ejercerá tal opción;
 - (c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo subyacente, aunque no se transfiera su propiedad;
 - (d) en la fecha de inicio, el valor actual de los pagos por arrendamiento es al menos equivalente a la práctica totalidad del valor razonable del activo subyacente, y
 - (e) el activo subyacente es de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlo sin modificaciones importantes.
- 64 Otros indicadores de situaciones que podrían llevar, por sí solas o de forma conjunta, a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero, son los siguientes:
- (a) en el supuesto de que el arrendatario pueda cancelar el arrendamiento, las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación son 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 forma de una disminución del alquiler equivalente a la mayor parte del producto de la venta al final del arrendamiento), y
 - (c) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento por un segundo período, con un alquiler sustancialmente inferior al 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 beneficios inherentes a la propiedad de un activo subyacente, dicho arrendamiento se clasificará como operativo. Por ejemplo, este puede ser el caso si se transfiere la propiedad del activo subyacente al final 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 beneficios.
- 66 La clasificación del arrendamiento se realizará en la fecha de inicio y se revisará solo si se modifica el arrendamiento. Los cambios en las estimaciones (por ejemplo, cambios en las estimaciones de la vida económica o el valor residual del activo subyacente), o los cambios de circunstancias (por ejemplo, el impago por parte del arrendatario), no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.

Arrendamientos financieros

Reconocimiento y valoración

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

Valoración inicial

- 68 El arrendador utilizará el tipo de interés implícito en el arrendamiento para valorar la inversión neta en el arrendamiento. En el caso de un subarrendamiento, si el tipo de interés implícito en él no puede determinarse fácilmente, el arrendador intermedio podrá utilizar el tipo de descuento utilizado en el arrendamiento principal (ajustado a fin de tener en cuenta los costes directos iniciales conexos al subarrendamiento) para valorar la inversión neta en el subarrendamiento.
- 69 Los costes directos iniciales, distintos de los soportados por los arrendadores que sean fabricantes o distribuidores, se incluirán en la valoración inicial de la inversión neta en el arrendamiento y reducirán el importe de los ingresos reconocidos durante el plazo del arrendamiento. El tipo de interés implícito del

arrendamiento se define de forma que los costes directos iniciales se incluyen automáticamente en la inversión neta en el arrendamiento; no es necesario añadirlos por separado.

Valoración 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 valoración de la inversión neta en el arrendamiento comprenderán los siguientes pagos por el derecho de uso del activo subyacente durante el plazo del arrendamiento que no se hayan recibido en dicha fecha:
- (a) los pagos fijos (incluidos los pagos fijos en especie, según lo descrito en el párrafo B42), menos los incentivos de arrendamiento a pagar;
 - (b) los pagos por arrendamiento variables que dependan de un índice o un tipo, inicialmente valorados con arreglo al índice o tipo en la fecha de comienzo;
 - (c) cualquier garantía de valor residual otorgada al arrendador por el arrendatario, un tercero vinculado al arrendatario o un tercero no vinculado al arrendador y que tenga capacidad financiera para asumir las obligaciones que conlleva la garantía;
 - (d) el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario tiene la certeza razonable de que ejercerá esa opción (lo que se evaluará a la luz de los factores descritos en el párrafo B37), y
 - (e) los pagos de penalizaciones por rescisión del arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja el ejercicio por el arrendatario de la opción de rescindirlo.

Arrendadores que sean fabricantes o distribuidores

- 71 En la fecha de comienzo, el arrendador que sea fabricante o distribuidor reconocerá lo siguiente, para cada uno de sus arrendamientos financieros:
- (a) ingresos ordinarios por un importe igual al valor razonable del activo subyacente, o, si fuera inferior, al valor actual de los pagos por arrendamiento que correspondan al arrendador, descontados aplicando un tipo de interés de mercado;
 - (b) el coste de la venta por un importe igual al coste, o al importe en libros si fuera distinto, del activo subyacente, menos el valor actual del *valor residual no garantizado*, y
 - (c) el resultado de la venta (igual a la diferencia entre los ingresos ordinarios y el coste de la venta) de acuerdo con su política sobre las operaciones de venta directa a las que se aplique la NIIF 15. El arrendador que sea fabricante o distribuidor reconocerá el resultado de la venta correspondiente a un arrendamiento financiero en la fecha de comienzo, con independencia de si dicho arrendador transfiere o no el activo subyacente según lo descrito en la NIIF 15.
- 72 Los fabricantes o distribuidores ofrecen a menudo a sus clientes la posibilidad de comprar o arrendar un activo. El arrendamiento financiero de un activo por un arrendador que sea fabricante o distribuidor dará lugar a un resultado equivalente al resultado de la venta directa del activo subyacente, a precios normales de venta, teniendo en cuenta cualquier descuento comercial o por volumen que sea aplicable.
- 73 Los arrendadores que son fabricantes o distribuidores ofrecen a veces tipos de interés artificialmente bajos a fin de atraer a los clientes. El uso de tales tipos podría comportar que el arrendador reconociera una parte excesiva de los ingresos totales de la transacción en la fecha de comienzo. Si se ofrecen tipos de interés artificialmente bajos, el arrendador que sea fabricante o distribuidor limitará las ganancias de la venta a las que correspondería si se aplicara un tipo de interés de mercado.
- 74 El arrendador que sea fabricante o distribuidor reconocerá como gastos los costes soportados en la obtención de un arrendamiento financiero en la fecha de comienzo, puesto que están relacionados principalmente con la obtención de las ganancias del fabricante o distribuidor en la venta. Los costes soportados por los arrendadores que sean fabricantes o distribuidores en la obtención de un arrendamiento financiero se excluyen de la definición de costes directos iniciales y, por tanto, de la inversión neta en el arrendamiento.

Valoración posterior

- 75 **El arrendador reconocerá los ingresos financieros durante el plazo del arrendamiento, con arreglo a una pauta que refleje una tasa de rendimiento periódica constante sobre la inversión neta del arrendador en el arrendamiento.**
- 76 El arrendador procurará distribuir los ingresos financieros sobre una base sistemática y racional a lo largo del plazo del arrendamiento. El arrendador deducirá los pagos por arrendamiento referidos al ejercicio de

la *inversión bruta en el arrendamiento* a fin de reducir tanto el principal como los *ingresos financieros no devengados*.

- 77 El arrendador aplicará los requisitos en materia de baja en cuentas y deterioro del valor establecidos en la NIIF 9 a la inversión neta en el arrendamiento. Revisará periódicamente los valores residuales no garantizados estimados utilizados para calcular la inversión bruta en el arrendamiento. Si se produce una reducción del valor residual no garantizado estimado, el arrendador revisará la distribución de los ingresos durante el plazo del arrendamiento y reconocerá inmediatamente cualquier reducción respecto de los importes devengados.
- 78 El arrendador que clasifique un activo objeto de arrendamiento financiero como mantenido para la venta (o lo incluya en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta) aplicando la NIIF 5 *Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas* contabilizará ese activo con arreglo a dicha Norma.

Modificaciones del arrendamiento

- 79 El arrendador contabilizará la modificación de un arrendamiento financiero como un arrendamiento aparte si:
- (a) la modificación amplía el alcance del arrendamiento, al añadir el derecho de uso de uno o varios activos subyacentes, y
 - (b) la contraprestación por el arrendamiento se incrementa en un importe que se corresponda con el precio independiente por la ampliación del alcance y cualquier ajuste adecuado de ese precio a fin de reflejar las circunstancias propias del contrato.
- 80 Cuando la modificación de un arrendamiento financiero no se contabilice como arrendamiento aparte, el arrendador contabilizará la modificación como sigue:
- (a) si el arrendamiento se hubiera clasificado como arrendamiento operativo, de haber sido efectiva la modificación en la fecha de inicio, el arrendador:
 - (i) contabilizará la modificación del arrendamiento como un arrendamiento nuevo desde la fecha efectiva de la modificación, y
 - (ii) valorará el importe en libros del activo subyacente como igual a la inversión neta en el arrendamiento inmediatamente antes de la fecha efectiva de la modificación del arrendamiento;
 - (b) en caso contrario, el arrendador aplicará los requisitos de la NIIF 9.

Arrendamientos operativos

Reconocimiento y valoración

- 81 **El arrendador reconocerá los pagos por arrendamiento derivados de arrendamientos operativos como ingresos, bien de forma lineal, bien con arreglo a otra base sistemática. El arrendador aplicará otra base sistemática si esta es más representativa del patrón conforme al cual se reducen los beneficios del uso del activo subyacente.**
- 82 El arrendador reconocerá como gastos los costes, incluida la amortización, soportados para obtener los ingresos por arrendamiento.
- 83 El arrendador añadirá los costes directos iniciales soportados en la obtención de un arrendamiento operativo al importe en libros del activo subyacente y reconocerá dichos costes como gastos durante el plazo del arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos por arrendamiento.
- 84 La política de amortización aplicable a los activos subyacentes amortizables objeto de arrendamiento operativo será coherente con la política de amortización normalmente aplicada por el arrendador a activos similares. El arrendador calculará la amortización de acuerdo con la NIC 16 y la NIC 38.
- 85 El arrendador aplicará la NIC 36 para determinar si el valor de un activo subyacente objeto de arrendamiento operativo ha sufrido deterioro y contabilizar cualquier pérdida por deterioro del valor constatada.
- 86 El arrendador que sea fabricante o distribuidor no reconocerá ninguna ganancia por venta cuando acuerde un arrendamiento operativo, ya que este no equivale a una venta.

Modificaciones del arrendamiento

- 87 El arrendador contabilizará la modificación de un arrendamiento operativo como un nuevo arrendamiento desde la fecha efectiva de la modificación, y considerará que cualquier pago por arrendamiento anticipado o devengado en relación con el arrendamiento original forma parte de los pagos del nuevo arrendamiento.

Presentación

- 88 El arrendador presentará los activos subyacentes objeto de arrendamiento operativo en su estado de situación financiera de acuerdo con la naturaleza de dichos activos.

Información a revelar

- 89 **El objetivo perseguido es que los arrendadores revelen en las notas información que, junto con la facilitada en el estado de situación financiera, el estado de resultados y el estado de flujos de efectivo, proporcione a los usuarios de los estados financieros una base para evaluar el efecto que los arrendamientos tienen en la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo del arrendador. Los párrafos 90 a 97 especifican los requisitos sobre la forma de alcanzar este objetivo.**

- 90 El arrendador revelará los siguientes importes en relación con el ejercicio:
- (a) cuando se trate de arrendamientos financieros:
 - (i) el resultado de la venta;
 - (ii) los ingresos financieros derivados de la inversión neta en el arrendamiento, y
 - (iii) los ingresos conexos a los pagos por arrendamiento variables no incluidos en la valoración de la inversión neta en el arrendamiento;
 - (b) cuando se trate de arrendamientos operativos, los ingresos por arrendamiento, revelando por separado los ingresos relativos a los pagos por arrendamiento variables que no dependan de un tipo o un índice.

- 91 El arrendador presentará la información que se especifica en el párrafo 90 en forma de tabla, a menos que sea más apropiado otro formato.

- 92 El arrendador revelará la información cuantitativa y cualitativa adicional sobre sus actividades de arrendamiento que resulte necesaria para cumplir el objetivo de la revelación de información contemplado en el párrafo 89. Esta información adicional incluirá, sin limitarse a ello, información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar:

- (a) la naturaleza de las actividades de arrendamiento del arrendador, y
- (b) la manera en que el arrendador gestiona el riesgo conexo a cualquier derecho que conserve sobre los activos subyacentes. En particular, el arrendador revelará su estrategia de gestión del riesgo por lo que respecta a los derechos que conserve sobre los activos subyacentes, incluido cualquier medio a través del cual reduzca ese riesgo. Estos medios pueden incluir, por ejemplo, acuerdos de recompra, garantías de valor residual o pagos por arrendamiento variables a los que se recurrirá a partir de determinados límites especificados.

Arrendamientos financieros

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

- 94 El arrendador presentará un análisis de vencimientos de los pagos por arrendamiento a cobrar, indicando los pagos por arrendamiento no descontados a recibir anualmente como mínimo de cada uno de los cinco primeros años y el total de los importes de los años restantes. El arrendador conciliará los pagos por arrendamiento no descontados con la inversión neta en el arrendamiento. La conciliación reflejará los ingresos financieros no devengados conexos a los pagos por arrendamiento a cobrar y cualquier valor residual no garantizado descontado.

Arrendamientos operativos

- 95 En lo que respecta a los elementos de inmovilizado material objeto de un arrendamiento operativo, el arrendador aplicará los requisitos de revelación de información de la NIC 16. Al aplicar los requisitos de revelación de información de la NIC 16, el arrendador desglosará cada clase de inmovilizado material en

activos objeto de arrendamiento operativo y activos que no son objeto de arrendamiento operativo. Por consiguiente, el arrendador revelará la información requerida por la NIC 16 en relación con los activos objeto de arrendamiento operativo (por clase de activo subyacente) por separado de los activos en propiedad mantenidos y utilizados por el arrendador.

- 96 El arrendador aplicará los requisitos de revelación de información contemplados en la NIC 36, la NIC 38, la NIC 40 y la NIC 41 en lo que atañe a los activos objeto de arrendamiento operativo.
- 97 El arrendador presentará un análisis de vencimientos de los pagos por arrendamiento, indicando los pagos por arrendamiento no descontados a recibir anualmente como mínimo de cada uno de los cinco primeros años y el total de los importes de los años restantes.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior

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

Evaluación de si la transferencia del activo constituye una venta

- 99 A fin de determinar si la transferencia de un activo debe contabilizarse como una venta de dicho activo, la entidad aplicará los requisitos de la NIIF 15 para determinar cuándo se considera satisfecha una obligación de ejecución.

La transferencia del activo constituye una venta

- 100 Si la transferencia de un activo efectuada por el vendedor-arrendatario satisface los requisitos de la NIIF 15 para ser contabilizada como una venta de dicho activo:
- (a) el vendedor-arrendatario valorará el activo por derecho de uso que se deriva del arrendamiento posterior por la parte del importe en libros previo del activo que se refiera al derecho de uso conservado por dicho vendedor-arrendatario; por consiguiente, el vendedor-arrendatario reconocerá solo el importe de cualquier pérdida o ganancia que se refiera a los derechos transferidos al comprador-arrendador;
 - (b) el comprador-arrendador contabilizará la compra del activo de acuerdo con las Normas aplicables, y contabilizará el arrendamiento aplicando los requisitos contables que con respecto al arrendador establece esta Norma.
- 101 Si el valor razonable de la contraprestación por la venta de un activo no es igual al valor razonable del activo, o si los pagos por arrendamiento no son a precios de mercado, la entidad realizará los siguientes ajustes para valorar el producto de la venta por su valor razonable:
- (a) la aplicación de condiciones inferiores a las de mercado se contabilizará como un pago anticipado de los pagos por arrendamiento, y
 - (b) la aplicación de condiciones superiores a las de mercado se contabilizará como financiación adicional aportada por el comprador-arrendador al vendedor-arrendatario.
- 102 La entidad valorará cualquier posible ajuste requerido por el párrafo 101 basándose en aquello de lo siguiente que resulte más fácil de determinar:
- (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 actual de los pagos contractuales por el arrendamiento y el valor actual de los pagos por el arrendamiento a precios de mercado.
- 102A Después de la fecha de inicio, el vendedor-arrendatario aplicará los párrafos 29 a 35 al activo por derecho de uso que se deriva del arrendamiento posterior y los párrafos 36 a 46 al pasivo por arrendamiento que se deriva del arrendamiento posterior. Al aplicar los párrafos 36 a 46, el vendedor-arrendatario determinará los «pagos de arrendamientos» o los «pagos de arrendamiento revisados» en una forma que garantice que no reconozca ningún importe de ganancia o pérdida en relación con el derecho de uso que conserva. La aplicación de las disposiciones del presente párrafo no impedirá que el vendedor-arrendatario reconozca en el resultado cualquier ganancia o pérdida relacionada con la terminación parcial o total de un arrendamiento conforme a lo dispuesto en el párrafo 46, letra (a).

La transferencia del activo no constituye una venta

- 103 Si la transferencia de un activo efectuada por el vendedor-arrendatario no satisface los requisitos de la NIIF 15 para ser contabilizada como una venta de dicho activo:
- (a) el vendedor-arrendatario continuará reconociendo el activo transferido y reconocerá un pasivo financiero igual al producto de la transferencia; el pasivo financiero se contabilizará de acuerdo con la NIIF 9;
 - (b) el comprador-arrendador no reconocerá el activo transferido y reconocerá un activo financiero igual al producto de la transferencia; el activo financiero se contabilizará de acuerdo con la NIIF 9.

Excepción temporal derivada de la reforma de los tipos de interés de referencia

- 104 El arrendatario aplicará los párrafos 105 y 106 a todas las modificaciones del arrendamiento que cambien la base para determinar los pagos futuros por arrendamiento como resultado de la reforma de los tipos de interés de referencia (véanse los párrafos 5.4.6 y 5.4.8 de la NIIF 9). Estos párrafos se aplican exclusivamente a esas modificaciones del arrendamiento. A estos efectos, la expresión «reforma de los tipos de interés de referencia» se refiere a la reforma en todo el mercado de un tipo de interés de referencia como se describe en el párrafo 6.8.2 de la NIIF 9.
- 105 Como solución práctica, el arrendatario aplicará el párrafo 42 para contabilizar una modificación del arrendamiento exigida por la reforma de los tipos de interés de referencia. Esta solución práctica se aplica únicamente a dichas modificaciones. A estos efectos, se considera que la reforma de los tipos de interés de referencia exige una modificación del arrendamiento únicamente si se cumplen las dos condiciones siguientes:
- (a) que la modificación sea necesaria como consecuencia directa de la reforma de los tipos de interés de referencia, y
 - (b) que la nueva base para la determinación de los pagos por arrendamiento sea equivalente, desde el punto de vista económico, a la base anterior (esto es, la base inmediatamente anterior a la modificación).
- 106 No obstante, si se realizan modificaciones del arrendamiento adicionales a las exigidas por la reforma de los tipos de interés de referencia, el arrendatario aplicará los requisitos correspondientes de esta Norma para contabilizar todas las modificaciones del arrendamiento realizadas al mismo tiempo, incluidas las exigidas por la reforma de los tipos de interés de referencia.

Apéndice A

Definiciones de términos

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

Fecha de comienzo del arrendamiento (fecha de comienzo)	Fecha en que un arrendador pone un activo subyacente a disposición de un arrendatario para su uso.
Vida económica	El período durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente por uno o más usuarios, o bien el número de unidades de producción o unidades similares que se espera que uno o más usuarios obtengan del activo.
Fecha efectiva de la modificación	La fecha en que ambas partes acuerdan una modificación del arrendamiento .
Valor razonable	A efectos de la aplicación de los requisitos contables que esta Norma establece para el arrendador , el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.
Arrendamiento financiero	Arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de un activo subyacente .
Pagos fijos	Pagos de un arrendatario a un arrendador por el derecho a usar un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento , excluidos los pagos por arrendamiento variables .
Inversión bruta en el arrendamiento	La suma de: <ul style="list-style-type: none"> (a) los pagos por arrendamiento a recibir por un arrendador en virtud de un arrendamiento financiero, y (b) cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.
Fecha de inicio del arrendamiento (fecha de inicio)	La fecha del acuerdo de arrendamiento o la fecha en que las partes se comprometan en relación con las principales condiciones del arrendamiento, si esta fuera anterior.
Costes directos iniciales	Costes incrementales de la obtención de un arrendamiento en los que no se habría incurrido si el contrato no se hubiera obtenido, excepto aquellos de tales costes en los que incurra un arrendador que sea fabricante o distribuidor en relación con un arrendamiento financiero .
Tipo de interés implícito en el arrendamiento	El tipo de interés con arreglo al cual el valor actual de (a) los pagos por arrendamiento y (b) el valor residual no garantizado es igual a la suma de (i) el valor razonable del activo subyacente y (ii) cualquier coste directo inicial del arrendador.
Arrendamiento	Un contrato, o parte de un contrato, que otorga el derecho de uso de un activo (el activo subyacente) durante un período de tiempo a cambio de una contraprestación.
Incentivos de arrendamiento	Pagos realizados por un arrendador a un arrendatario en relación con un arrendamiento , o el reembolso o asunción por un arrendador de costes de un arrendatario.
Modificación del arrendamiento	Todo cambio en el alcance del arrendamiento , o la contraprestación por el arrendamiento, frente a las condiciones iniciales de este (por

ejemplo, si se añade o pone fin al derecho de uso de uno o varios **activos subyacentes**, o se amplía o reduce el **plazo del arrendamiento**).

Pagos por arrendamiento

Los pagos realizados por un **arrendatario** a un **arrendador** por el derecho de uso de un **activo subyacente** durante el **plazo del arrendamiento**, y que comprenden lo siguiente:

- (a) **pagos fijos** (incluidos los pagos fijos en esencia), menos los **incentivos de arrendamiento**;
- (b) **pagos por arrendamiento variables** que dependen de un índice o un tipo;
- (c) el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario tiene la certeza razonable de que ejercerá esa opción, y
- (d) los pagos de penalizaciones por rescisión del **arrendamiento**, si el plazo del arrendamiento refleja el ejercicio por el arrendatario de la opción de rescindirlo.

En el caso del arrendatario, los pagos por arrendamiento incluyen también los importes que este deba pagar en virtud de **garantías de valor residual**. Los pagos por arrendamiento no incluyen los pagos correspondientes a los componentes de un contrato ajenos al arrendamiento, excepto si el arrendatario opta por combinar componentes ajenos al arrendamiento con un componente de arrendamiento y contabilizarlos como un componente de arrendamiento único.

En el caso del arrendador, los pagos por arrendamiento incluyen también cualquier garantía de valor residual otorgada al mismo por el arrendatario, un tercero vinculado al arrendatario o un tercero no vinculado al arrendador y que tenga capacidad financiera para asumir las obligaciones que conlleva la garantía. Los pagos por arrendamiento no incluyen los pagos correspondientes a componentes ajenos al arrendamiento.

Plazo del arrendamiento

Período no revocable durante el cual el **arrendatario** tiene derecho a usar un **activo subyacente**, junto con:

- (a) los períodos cubiertos por la opción de prorrogar el **arrendamiento**, si el arrendatario tiene la certeza razonable de que ejercerá esa opción, y
- (b) los períodos cubiertos por la opción de rescindir el arrendamiento, si el arrendatario tiene la certeza razonable de que no ejercerá esa opción.

Arrendatario

La entidad que obtiene el derecho a usar un **activo subyacente** durante un período de tiempo a cambio de una contraprestación.

Tipo de interés incremental del endeudamiento del arrendatario

El tipo de interés que el **arrendatario** tendría que pagar para tomar prestados, con un plazo y una garantía similares, los fondos necesarios para obtener un activo de valor semejante al **activo por derecho de uso** en un entorno económico parecido.

Arrendador

La entidad que otorga el derecho a usar un **activo subyacente** durante un período de tiempo a cambio de una contraprestación.

Inversión neta en el arrendamiento

La **inversión bruta en el arrendamiento** descontada al **tipo de interés implícito en el arrendamiento**.

Arrendamiento operativo	Un arrendamiento en el que no se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de un activo subyacente .
Pagos por arrendamiento opcionales	Pagos a realizar por el arrendatario al arrendador por el derecho de uso de un activo subyacente durante los períodos cubiertos por una opción de prórroga o rescisión del arrendamiento que no están comprendidos en el plazo del arrendamiento .
Período de uso	El período total de tiempo en que se usa un activo a fin de cumplir un contrato con un cliente (incluidos cualesquiera períodos de tiempo no consecutivos).
Garantía de valor residual	Garantía otorgada al arrendador por un tercero no vinculado con él en el sentido de que el valor (o parte del valor) de un activo subyacente al término de un arrendamiento será al menos igual a un importe especificado.
Activo por derecho de uso	Activo que representa el derecho del arrendatario a usar un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento .
Arrendamiento a corto plazo	Arrendamiento que, en la fecha de comienzo , tiene un plazo igual o inferior a doce meses. Un arrendamiento con opción de compra no constituye un arrendamiento a corto plazo.
Subarrendamiento	Transacción a través de la cual un arrendatario («arrendador intermedio») rearrienda un activo subyacente a un tercero, sin que por ello pierda vigencia el arrendamiento («arrendamiento principal») acordado entre el arrendador principal y el arrendatario.
Activo subyacente	Activo objeto de arrendamiento , en relación con el cual el arrendador ha otorgado derecho de uso al arrendatario .
Ingresos financieros no devengados	La diferencia entre: <ul style="list-style-type: none"> (a) la inversión bruta en el arrendamiento, y (b) la inversión neta en el arrendamiento.
Valor residual no garantizado	La parte del valor residual del activo subyacente cuya realización por el arrendador no está asegurada o está garantizada únicamente por un tercero vinculado al arrendador.
Pagos por arrendamiento variables	La parte de los pagos efectuados por el arrendatario al arrendador , por el derecho de uso de un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento , que varía debido a cambios en los hechos o circunstancias ocurridos después de la fecha de comienzo y distintos al transcurso del tiempo.

Términos definidos en otras Normas y que se utilizan en esta Norma con el mismo significado

Contrato	Un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.
Vida útil	El período durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por parte de una entidad; o el número de unidades de producción o unidades similares que una entidad espera obtener de un activo.

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 que el resto de apartados de la Norma.

Aplicación a una cartera

- B1 Esta Norma especifica la contabilización de un arrendamiento individual. Sin embargo, a modo de solución práctica, la entidad puede aplicar esta Norma a una cartera de arrendamientos con características similares, si la entidad puede razonablemente esperar que los efectos sobre los estados financieros de aplicar esta Norma a la cartera o de aplicarla a los arrendamientos individuales de dicha cartera no difieran de forma significativa. Al contabilizar una cartera, la entidad utilizará estimaciones e hipótesis que reflejen el tamaño y la composición de la cartera.

Combinación de contratos

- B2 Al aplicar esta Norma, las entidades combinarán dos o más contratos celebrados al mismo tiempo, o casi al mismo tiempo, con una misma contraparte (o partes vinculadas de la contraparte) y contabilizarán los contratos como un único contrato si se cumplen uno o varios de los criterios siguientes:
- (a) que los contratos se hayan negociado como un paquete con un objetivo comercial global que no pueda entenderse sin considerar los contratos conjuntamente;
 - (b) que el importe de la contraprestación a pagar en uno de los contratos dependa del precio o la ejecución del otro, o
 - (c) que los derechos de uso de los activos subyacentes otorgados por los contratos (o algunos derechos de uso de los activos subyacentes otorgados en cada uno de los contratos) constituyan un solo componente de arrendamiento, según lo descrito en el párrafo B32.

Exención de reconocimiento: arrendamientos en los que el activo subyacente sea de escaso valor (párrafos 5 a 8)

- B3 Excepto por lo especificado en el párrafo B7, esta Norma permite a un arrendatario aplicar el párrafo 6 para contabilizar arrendamientos en los que el activo subyacente sea de escaso valor. El arrendatario evaluará el valor del activo subyacente basándose en el valor del activo en su estado nuevo, con independencia de la antigüedad del activo objeto del arrendamiento.
- B4 La evaluación de si un activo subyacente es de escaso valor se realiza en términos absolutos. Los arrendamientos de activos de escaso valor cumplen los requisitos para aplicar el tratamiento contable que contempla el párrafo 6, con independencia de si esos arrendamientos tienen o no una importancia relativa significativa para el arrendatario. La evaluación no se ve afectada por el tamaño, la naturaleza o las circunstancias del arrendatario. Por consiguiente, diferentes arrendatarios deberían llegar a las mismas conclusiones sobre si un determinado activo subyacente es de escaso valor.
- B5 Un activo subyacente puede ser de escaso valor solo si:
- (a) el arrendatario puede beneficiarse del uso del activo subyacente por sí solo o junto con otros recursos fácilmente disponibles para él, y
 - (b) el activo subyacente no depende en medida apreciable de otros activos subyacentes, ni está estrechamente interrelacionado con ellos.
- B6 El arrendamiento de un activo subyacente no puede calificarse como arrendamiento de un activo de escaso valor si la naturaleza del activo es tal que, en su estado nuevo, dicho activo no es habitualmente de escaso valor. Por ejemplo, los arrendamientos de automóviles no se considerarían arrendamientos de activos de escaso valor, ya que un coche nuevo no tiene habitualmente escaso valor.
- B7 Si el arrendatario subarrenda un activo, o espera subarrendar un activo, el arrendamiento principal no puede calificarse como arrendamiento de un activo de escaso valor.
- B8 Como ejemplo de activos subyacentes de escaso valor cabe citar las tabletas y los ordenadores personales, los pequeños muebles de oficina y los teléfonos.

Identificación de un arrendamiento (párrafos 9 a 11)

- B9 Para evaluar si un contrato otorga el derecho de controlar el uso de un activo identificado (véanse los párrafos B13 a B20) durante un período de tiempo, la entidad evaluará si, durante todo el período de uso, el cliente dispone de todo lo siguiente:
- (a) el derecho a obtener prácticamente todos los beneficios económicos del uso de ese activo identificado (según lo descrito en los párrafos B21 a B23), y
 - (b) el derecho a dirigir el uso de ese activo identificado (según se describe en los párrafos B24 a B30).
- B10 Si el cliente tiene derecho a controlar el uso de un activo identificado solo durante parte del plazo del contrato, el contrato contiene un arrendamiento en lo que atañe a esa parte del plazo.
- B11 Un contrato por el que se reciban bienes o servicios puede ser celebrado por un acuerdo conjunto, o en nombre de un acuerdo conjunto, según lo definido en la NIIF 11 *Acuerdos conjuntos*. En este caso, se considera que el acuerdo conjunto es el cliente en el contrato. Por consiguiente, al evaluar si un contrato de ese tipo contiene un arrendamiento, la entidad evaluará si el acuerdo conjunto tiene derecho a controlar el uso de un activo identificado durante todo el período de uso.
- B12 La entidad evaluará si un contrato contiene un arrendamiento atendiendo a cada componente separado potencial de arrendamiento. En el párrafo B32 figuran directrices sobre los componentes separados de arrendamiento.

Activo identificado

- B13 Un activo se identifica habitualmente por estar explícitamente especificado en el contrato. Sin embargo, un activo puede también identificarse mediante su especificación implícita en el momento en que se pone a disposición del cliente para su uso.

Derechos sustantivos de sustitución

- B14 Aun cuando se especifique un activo, el cliente no tiene derecho a usar un activo identificado si el proveedor tiene el derecho sustantivo de sustituir ese activo durante todo el período de uso. El derecho del proveedor de sustituir un activo es sustantivo solo si se cumplen las dos condiciones siguientes:
- (a) que el proveedor tenga la capacidad práctica de sustituirlo por activos alternativos durante todo el período de uso (por ejemplo, el cliente no puede impedir que el proveedor sustituya el activo y el proveedor dispone inmediatamente de activos alternativos o puede obtenerlos en un plazo de tiempo razonable), y
 - (b) que el proveedor se beneficie económicamente del ejercicio de su derecho a sustituir el activo (esto es, se espera que los beneficios económicos derivados de la sustitución del activo superen los costes de dicha sustitución).
- B15 Si el proveedor tiene el derecho o la obligación de sustituir el activo solo en una determinada fecha o en el momento en que se produzca un determinado hecho, o con posterioridad a esa fecha o hecho, el derecho de sustitución del proveedor no es sustantivo, ya que no tiene la capacidad práctica de sustituir el activo por activos alternativos durante todo el período de uso.
- B16 Para evaluar si el derecho de sustitución del proveedor es sustantivo, la entidad se basará en los hechos y circunstancias existentes al inicio del contrato y excluirá hechos futuros cuya ocurrencia no se considere probable al inicio del contrato. Constituyen ejemplos de hechos futuros cuya ocurrencia no se consideraría probable al inicio del contrato y que, por tanto, deben excluirse de la evaluación, los siguientes:
- (a) el acuerdo de un cliente futuro de pagar un precio superior al del mercado por el uso del activo;
 - (b) la introducción de nueva tecnología que no esté considerablemente desarrollada al inicio del contrato;
 - (c) una diferencia notable entre el uso que el cliente hace del activo, o el rendimiento del activo, y el uso o el rendimiento considerados probables al inicio del contrato, y
 - (d) una diferencia notable entre el precio de mercado del activo durante el período de uso y el precio de mercado considerado probable al inicio del contrato.
- B17 Si el activo se halla en los locales del cliente o en otro lugar, los costes de sustitución son generalmente más elevados que si se halla en los locales del proveedor y, por tanto, es más probable que superen los beneficios derivados de la sustitución del activo.

- B18 El derecho o la obligación del proveedor de sustituir el activo para su reparación y mantenimiento, si el activo no funciona adecuadamente o si pasa a estar disponible una mejora técnica, no impide que el cliente tenga derecho a usar un activo identificado.
- B19 En el supuesto de que el cliente no pueda determinar fácilmente si el proveedor tiene un derecho de sustitución sustantivo, presumirá que el derecho de sustitución no es sustantivo.

Partes de activos

- B20 Una parte de la capacidad de un activo constituirá un activo identificado si es físicamente diferenciable (por ejemplo, un piso de un edificio). Una parte de la capacidad u otra parte de un activo que no sea físicamente diferenciable (por ejemplo, una parte de la capacidad de un cable de fibra óptica) no constituirá un activo identificado, a menos que represente prácticamente toda la capacidad del activo y, por tanto, ofrezca al cliente el derecho a obtener prácticamente todos los beneficios económicos del uso del activo.

Derecho a obtener los beneficios económicos del uso

- B21 Para controlar el uso de un activo identificado, el cliente debe tener derecho a obtener prácticamente todos los beneficios económicos del uso del activo durante todo el período de uso (por ejemplo, si tiene el derecho de uso en exclusiva del activo durante ese período). El cliente puede obtener los beneficios económicos del uso del activo directa o indirectamente de muchas formas, tales como la utilización, la tenencia o el subarrendamiento del activo. Los beneficios económicos del uso de un activo comprenden su producto primario y sus subproductos (incluidos los posibles flujos de efectivo derivados de esos elementos), y otros beneficios económicos del uso del activo que puedan obtenerse de una transacción comercial con un tercero.
- B22 Al evaluar el derecho a obtener prácticamente todos los beneficios económicos del uso de un activo, la entidad considerará los beneficios económicos que se derivan del uso del activo dentro de los límites definidos del derecho del cliente a usar el activo (véase el párrafo B30). Por ejemplo:
- (a) si un contrato limita el uso de un vehículo de motor solo a un territorio determinado durante el período de uso, la entidad considerará únicamente los beneficios económicos del uso del vehículo de motor en dicho territorio, y no fuera de este;
 - (b) si un contrato especifica que un cliente puede utilizar un vehículo de motor solo hasta un determinado número de kilómetros durante el período de uso, la entidad considerará únicamente los beneficios económicos del uso del vehículo de motor por el kilometraje permitido, y no más allá.
- B23 Si un contrato estipula que el cliente pague al proveedor o a un tercero, como contraprestación, una parte de los flujos de efectivo que se deriven del uso de un activo, se considerará que esos flujos de efectivo pagados como contraprestación forman parte de los beneficios económicos que el cliente obtiene del uso del activo. Por ejemplo, si el cliente debe pagar al proveedor un porcentaje de las ventas obtenidas mediante el uso de un espacio comercial, como contraprestación por dicho uso, ello no obstaculizará el derecho del cliente a obtener prácticamente todos los beneficios económicos del uso de tal espacio. Esto es así porque los flujos de efectivo procedentes de esas ventas se consideran beneficios económicos que el cliente obtiene del uso del espacio comercial, una parte de los cuales paga seguidamente al proveedor como contraprestación por el derecho de uso de ese espacio.

Derecho a dirigir el uso

- B24 El cliente tiene derecho a dirigir el uso de un activo identificado durante todo el período de uso solo si:
- (a) tiene derecho a dar instrucciones sobre el modo y los fines de uso del activo durante todo el período de uso (según lo descrito en los párrafos B25 a B30), o
 - (b) las decisiones pertinentes sobre el modo y los fines de uso del activo están predeterminadas y:
 - (i) el cliente tiene derecho a explotar el activo (o dar instrucciones a otros sobre cómo explotar el activo de la forma que él mismo determine) durante todo el período de uso, sin que el proveedor tenga derecho a modificar esas instrucciones de explotación, o
 - (ii) el cliente ha diseñado el activo (o aspectos específicos del activo) de tal forma que predetermina el modo y los fines de uso de dicho activo durante todo el período de uso.

Modo y fines de uso del activo

- B25 El cliente tendrá derecho a dar instrucciones sobre el modo y los fines de uso del activo si, dentro de los límites de su derecho de uso definidos en el contrato, puede hacer que cambien el modo y los fines de uso del activo durante todo el período de uso. A los efectos de esta evaluación, la entidad considerará los derechos de toma de decisiones que sean más pertinentes a la hora de cambiar el modo y los fines de uso del activo durante todo el período de uso. Los derechos de toma de decisiones serán pertinentes cuando afecten a los beneficios económicos que puedan derivarse del uso. Es probable que los derechos de toma de decisiones más pertinentes varíen según los distintos contratos, en función de la naturaleza del activo y las condiciones del contrato.
- B26 Constituyen ejemplos de derechos de toma de decisiones que, en función de las circunstancias, otorgan derecho a cambiar el modo y los fines de uso del activo, dentro de los límites definidos del derecho de uso del cliente, los siguientes:
- (a) el derecho a cambiar el tipo de producto generado por el activo (por ejemplo, la decisión sobre si un contenedor se usa para el transporte de mercancías o para almacenamiento, o la decisión sobre la variedad de productos en venta en un espacio comercial);
 - (b) el derecho a cambiar el momento en que se generará el producto (por ejemplo, a decidir cuándo se usará una máquina o una central eléctrica);
 - (c) el derecho a cambiar el lugar en que se generará el producto (por ejemplo, a decidir sobre el destino de un camión o un buque, o sobre dónde se utilizará un elemento de un equipo), y
 - (d) el derecho a generar el producto o suspender su generación y cambiar la cantidad de ese producto (por ejemplo, a decidir si se produce energía en una planta eléctrica y, en su caso, cuánta).
- B27 Constituyen ejemplos de derechos de toma de decisiones que no otorgan derecho a cambiar el modo y los fines de uso del activo aquellos que se limitan a la explotación o el mantenimiento del activo. Tales derechos pueden ostentarlos el cliente o el proveedor. Derechos tales como los de explotación o mantenimiento del activo son, a menudo, esenciales para un uso eficiente del mismo, pero no constituyen derechos que permitan dar instrucciones sobre el modo y los fines de uso de ese activo, y habitualmente dependen de las decisiones sobre el modo y los fines de uso del activo. No obstante, el derecho de explotar el activo puede otorgar al cliente el derecho a dirigir su uso si las decisiones pertinentes sobre el modo y los fines de uso del activo están predeterminadas [véase el párrafo B24, letra (b), inciso (i)].

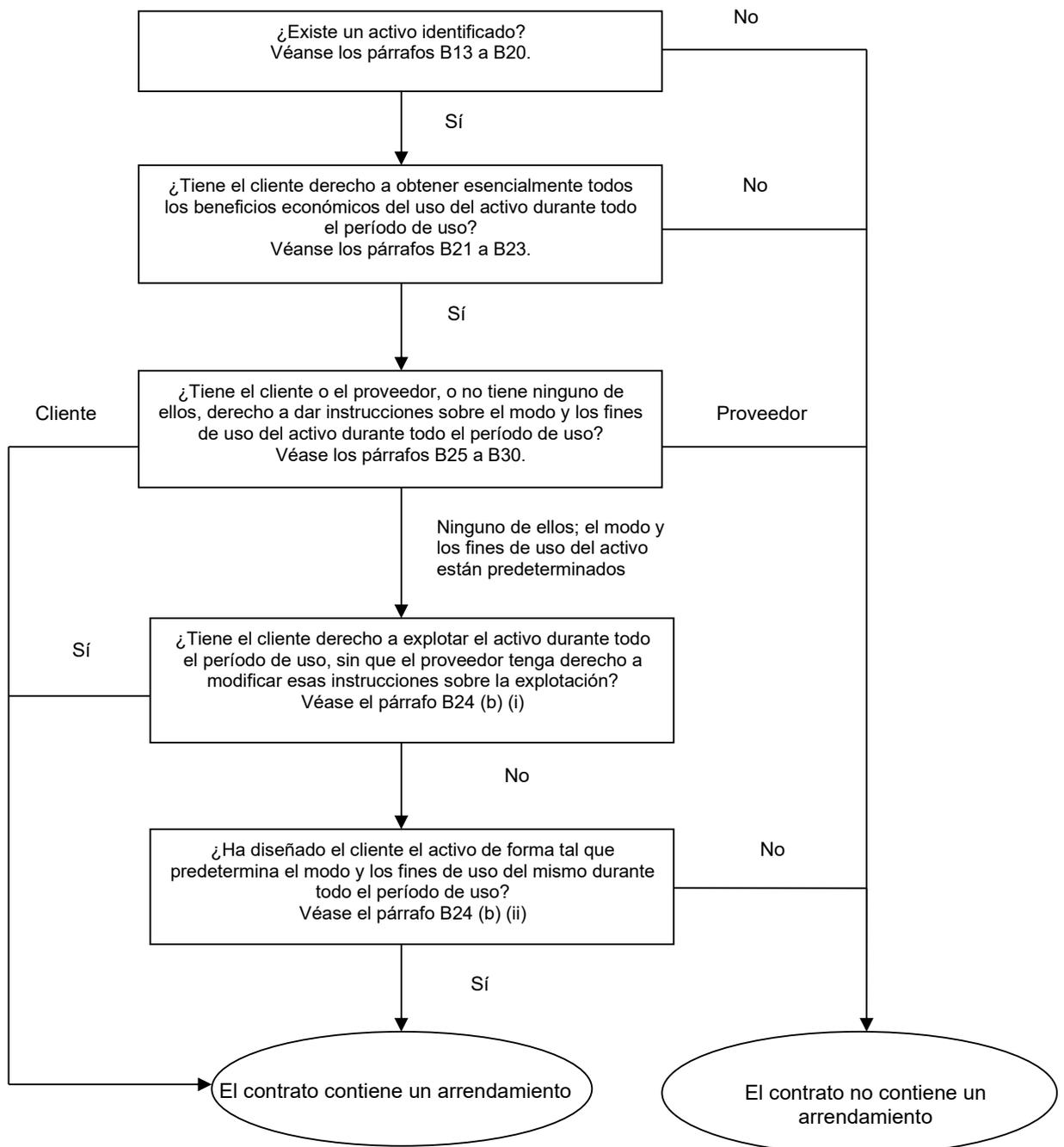
Decisiones determinadas durante el período de uso y antes de este

- B28 Las decisiones pertinentes sobre el modo y los fines de uso del activo pueden estar predeterminadas de diversas formas. Por ejemplo, las decisiones pertinentes pueden venir predeterminadas por el diseño del activo o por restricciones contractuales sobre su uso.
- B29 Al evaluar si un cliente tiene derecho a dirigir el uso de un activo, la entidad considerará solo los derechos de toma de decisiones que se refieran al uso del activo durante el período de uso, excepto si el cliente ha diseñado el activo (o aspectos específicos del activo) según lo descrito en el párrafo B24, letra (b), inciso (ii). Por tanto, a menos que se den las condiciones contempladas en el párrafo B24, letra (b), inciso (ii), la entidad no considerará las decisiones predeterminadas antes del período de uso. Por ejemplo, si un cliente puede especificar el producto de un activo solo antes del período de uso, no tendrá derecho a dirigir el uso del activo. La posibilidad de especificar el producto en un contrato antes del período de uso, sin otros derechos de toma de decisiones sobre el uso del activo, otorga al cliente los mismos derechos que a cualquier cliente que adquiera bienes o servicios.

Derechos de protección

- B30 El contrato podrá incluir condiciones destinadas a proteger los intereses del proveedor en el activo u otros activos, proteger a su personal o garantizar que dicho proveedor observe las disposiciones legales o reglamentarias. Se trata en estos casos de derechos de protección. Por ejemplo, el contrato puede (i) especificar el grado máximo de uso de un activo o limitar dónde o cuándo el cliente podrá utilizar el activo, (ii) exigir al cliente que se atenga a determinadas prácticas de explotación, o (iii) exigir al cliente que informe al proveedor de los cambios en el modo de uso del activo. Los derechos de protección suelen definir los límites del derecho de uso del cliente, pero, por sí solos, no impiden que el cliente tenga derecho a dirigir el uso del activo.

B31 El siguiente gráfico puede ayudar a las entidades a evaluar si el contrato es o contiene un arrendamiento.



Separación de los componentes de un contrato (párrafos 12 a 17)

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

- (a) el arrendatario puede beneficiarse del uso del activo subyacente por sí solo o junto con otros recursos fácilmente disponibles para él; por recursos fácilmente disponibles se entienden bienes o servicios vendidos o arrendados por separado (por el arrendador u otros proveedores) o recursos que el arrendatario ya ha obtenido (del arrendador o en otras transacciones o circunstancias), y
- (b) el activo subyacente no depende en medida apreciable de los demás activos subyacentes del contrato, ni está estrechamente interrelacionado con ellos; por ejemplo, el hecho de que un arrendatario pudiera decidir no arrendar el activo subyacente sin que ello afectase significativamente a su derecho de uso de otros activos subyacentes del contrato podría indicar

que el activo subyacente no depende en medida apreciable de esos otros activos subyacentes, ni está estrechamente interrelacionado con ellos.

- B33 Un contrato podrá incluir un importe a pagar por el arrendatario por actividades y costes que no supongan la transferencia al mismo de un bien o un servicio. Por ejemplo, el arrendador podrá incluir en el total a pagar un importe en concepto de tareas administrativas u otros gastos que soporte en relación con el arrendamiento, que no suponen la transferencia de un bien o servicio al arrendatario. Estos importes a pagar no dan lugar a un componente separado del contrato, sino que se consideran parte de la contraprestación total que se distribuirá entre los componentes separados del contrato.

Plazo del arrendamiento (párrafos 18 a 21)

- B34 Al determinar el plazo del arrendamiento y valorar la duración del período no revocable de un arrendamiento, la entidad aplicará la definición de contrato y determinará el período durante el cual el contrato es exigible. Un arrendamiento dejará de ser exigible cuando tanto el arrendatario como el arrendador tengan derecho a rescindirlo sin autorización de la otra parte exponiéndose tan solo a una penalización insignificante.
- B35 Si solo el arrendatario tiene derecho a rescindir un arrendamiento, tal derecho se considerará una opción de rescindir el arrendamiento de la que dispone el arrendatario y que la entidad tomará en consideración al determinar el plazo del arrendamiento. Si solo el arrendador tiene derecho a rescindir el arrendamiento, el período no revocable del mismo incluirá el lapso de tiempo durante el cual puede ejercerse la opción de rescindir el arrendamiento.
- B36 El plazo del arrendamiento se inicia en la fecha de comienzo e incluye todo período de arrendamiento gratuito que conceda el arrendador al arrendatario.
- B37 En la fecha de comienzo, la entidad evaluará si el arrendatario tiene la certeza razonable de que ejercerá una opción de prórroga del arrendamiento o compra del activo subyacente, o no ejercerá una opción de rescisión del arrendamiento. La entidad tomará en consideración todos los hechos y circunstancias pertinentes que creen un incentivo económico que mueva al arrendatario a ejercer, o no, la opción, incluidos los cambios esperados en esos hechos y circunstancias desde la fecha de comienzo hasta la fecha de ejercicio de la opción. Constituyen ejemplos de factores que deben tenerse en cuenta, entre otros, los siguientes:
- (a) las condiciones contractuales aplicables a los períodos opcionales en relación con los precios de mercado, por ejemplo:
 - (i) el importe de los pagos por arrendamiento en cualquier período opcional;
 - (ii) el importe de cualquier pago por arrendamiento variable u otros pagos contingentes, tales como los pagos resultantes de penalizaciones por rescisión y garantías de valor residual, y
 - (iii) las condiciones de las opciones ejercitables después de los primeros períodos opcionales (por ejemplo, una opción de compra que pueda ejercerse al término de un período de prórroga a un precio que se sitúe actualmente por debajo de los precios de mercado);
 - (b) las mejoras significativas aportadas (o que esté previsto aportar) a los bienes arrendados durante el plazo del contrato y que previsiblemente vayan a redundar en un beneficio económico significativo para el arrendatario cuando la opción de prorrogar o rescindir el arrendamiento, o de comprar el activo subyacente, sea ejercitable;
 - (c) los costes relativos a la rescisión del arrendamiento, tales como los costes de negociación, los costes de reubicación, los costes relativos a la identificación de otro activo subyacente adecuado a las necesidades del arrendatario, los costes relativos a la integración de un nuevo activo en las actividades del arrendatario, o las penalizaciones por rescisión y costes similares, incluidos los conexos a la devolución del activo subyacente en el estado o en el lugar especificados contractualmente;
 - (d) la importancia de ese activo subyacente para las actividades del arrendatario, teniendo en cuenta, por ejemplo, si el activo subyacente es un activo especializado, la ubicación del mismo y la disponibilidad de alternativas adecuadas, y
 - (e) las condiciones vinculadas al ejercicio de la opción (es decir, cuando la opción solo puede ejercerse si se cumplen una o varias condiciones), y la probabilidad de que esas condiciones se den.
- B38 La opción de prorrogar o rescindir un arrendamiento puede combinarse con otra u otras particularidades contractuales (por ejemplo, una garantía de valor residual), de modo que el arrendatario garantice al arrendador un pago mínimo o fijo en efectivo, que sea esencialmente idéntico con independencia de si se

- ejerce o no la opción. En tales casos, y no obstante lo señalado en las directrices sobre los pagos fijos en esencia del párrafo B42, la entidad supondrá que el arrendatario tiene la certeza razonable de que ejercerá la opción de prorrogar el arrendamiento, o de que no ejercerá la opción de rescindirlo.
- B39 Cuanto más breve sea el período no revocable de un arrendamiento, mayor será la probabilidad de que el arrendatario ejerza la opción de prorrogar el arrendamiento o de que no ejerza la opción de rescindirlo. Ello se debe a la probabilidad de que los costes conexos a la obtención de un activo de sustitución resulten proporcionalmente más elevados cuanto más breve sea el período no revocable.
- B40 Los antecedentes en cuanto al período durante el cual el arrendatario ha solido utilizar determinados tipos de activos (arrendados o en propiedad), y sus motivos económicos para ello, podrían proporcionar información útil para evaluar si el arrendatario tiene la certeza razonable de que ejercerá o no una opción. Por ejemplo, si el arrendatario ha solido utilizar determinados tipos de activos durante un período de tiempo dado, o si ha ejercido con frecuencia opciones en relación con arrendamientos de determinados tipos de activos subyacentes, el arrendatario tendrá en cuenta los motivos económicos de esas actuaciones anteriores para determinar si tiene la certeza razonable de que ejercerá una opción en lo que respecta al arrendamiento de dichos activos.
- B41 El párrafo 20 especifica que, tras la fecha de comienzo, el arrendatario evaluará de nuevo el plazo del arrendamiento, siempre que se produzca un hecho significativo o un cambio significativo en las circunstancias que esté bajo su control y afecte a la determinación de si tiene la certeza razonable de que ejercerá una opción que no haya contemplado anteriormente al determinar el plazo del arrendamiento, o de que no ejercerá una opción que haya contemplado anteriormente al determinar dicho plazo. Constituyen ejemplos de hechos significativos o cambios significativos en las circunstancias, entre otros, los siguientes:
- (a) mejoras significativas en los bienes objeto de arrendamiento no esperadas en la fecha de comienzo y que previsiblemente vayan a redundar en un beneficio económico significativo para el arrendatario cuando la opción de prorrogar o rescindir el arrendamiento, o de comprar el activo subyacente, sea ejercitable;
 - (b) una modificación o personalización significativa del activo subyacente que no estuviera prevista en la fecha de comienzo;
 - (c) el inicio de un subarrendamiento del activo subyacente por un período que se extienda más allá del final del plazo del arrendamiento previamente determinado, y
 - (d) toda decisión empresarial del arrendatario que sea directamente pertinente para ejercer, o no ejercer, una opción (por ejemplo, la decisión de prorrogar el arrendamiento de un activo complementario, o de enajenar o disponer por otra vía de un activo alternativo o una unidad de negocio en la que se emplee el activo por derecho de uso).

Pagos por arrendamiento fijos en esencia [párrafos 27, letra (a), 36, letra (c), y 70, letra (a)]

- B42 Los pagos por arrendamiento incluyen los pagos por arrendamiento fijos en esencia. Los pagos por arrendamiento fijos en esencia son pagos que pueden, formalmente, comportar variabilidad, pero que, en esencia, son inevitables. Existen pagos por arrendamiento fijos en esencia, por ejemplo, si:
- (a) Los pagos están estructurados como pagos por arrendamiento variables, pero no existe en ellos una verdadera variabilidad. Dichos pagos contienen cláusulas variables que carecen de fondo económico real. Constituyen ejemplos de estos tipos de pagos, entre otros:
 - (i) los que solo deben efectuarse si se demuestra que un activo puede explotarse durante el arrendamiento, o si se produce un hecho que no tenga verdadera posibilidad de no producirse, o
 - (ii) los que están estructurados inicialmente como pagos por arrendamiento variables vinculados al uso del activo subyacente, pero cuya variabilidad desaparecerá en algún momento después de la fecha de comienzo, de modo que pasen a ser fijos durante el resto del plazo del arrendamiento; dichos pagos pasan a ser pagos fijos en esencia cuando desaparece la variabilidad.
 - (b) Hay más de una serie de pagos que un arrendatario podría efectuar, pero solo una de dichas series de pagos es realista. En este caso, la entidad considerará que los pagos de la serie realista son pagos por arrendamiento.
 - (c) Hay más de una serie de pagos realista que un arrendatario podría realizar, pero debe realizar al menos una de dichas series de pagos. En este caso, la entidad considerará que los pagos de la serie cuyo importe agregado (según su valor descontado) es menor son pagos por arrendamiento.

Implicación del arrendatario en el activo subyacente antes de la fecha de comienzo

Costes a cargo del arrendatario relativos a la construcción o diseño del activo subyacente

- B43 La entidad puede negociar un arrendamiento antes de que el activo subyacente esté disponible para su uso por el arrendatario. En el caso de algunos arrendamientos, puede ser necesario construir o volver a diseñar el activo subyacente para su uso por el arrendatario. En función de las condiciones del contrato, el arrendatario puede tener la obligación de efectuar pagos relativos a la construcción o el diseño del activo.
- B44 Si el arrendatario soporta costes relativos a la construcción o el diseño de un activo subyacente, contabilizará esos costes con arreglo a otras Normas aplicables, tales como la NIC 16. Los costes relativos a la construcción o el diseño de un activo subyacente no incluyen los pagos efectuados por el arrendatario por el derecho de uso de dicho activo subyacente. Los pagos por el derecho de uso de un activo subyacente son pagos por arrendamiento, con independencia del momento en que se efectúen.

Titularidad legal del activo subyacente

- B45 El arrendatario podrá obtener la titularidad legal de un activo subyacente antes de que dicha titularidad legal se transfiera al arrendador y el activo se arriende al arrendatario. La obtención de la titularidad legal no determina por sí sola cómo debe contabilizarse la transacción.
- B46 Si el arrendatario controla el activo subyacente (u obtiene el control de este) antes de la transferencia de dicho activo al arrendador, la transacción constituirá una venta con arrendamiento posterior, que se contabilizará de acuerdo con los párrafos 98 a 103.
- B47 Sin embargo, si el arrendatario no obtiene el control del activo subyacente antes de la transferencia del activo al arrendador, la transacción no constituirá una venta con arrendamiento posterior. Este podría ser el caso, por ejemplo, si un fabricante, un arrendador y un arrendatario negocian una transacción por la que el arrendador compra un activo al fabricante, y ese activo se arrienda a su vez al arrendatario. El arrendatario podrá obtener la titularidad legal del activo subyacente antes de que dicha titularidad se transfiera al arrendador. En este caso, si el arrendatario obtiene la titularidad legal del activo subyacente pero no obtiene el control del activo antes de que este se transfiera al arrendador, la transacción no se contabilizará como una venta con arrendamiento posterior, sino como un arrendamiento.

Información a revelar por el arrendatario (párrafo 59)

- B48 A la hora de determinar si es necesaria información adicional sobre las actividades de arrendamiento para satisfacer el objetivo de la revelación de información establecido en el párrafo 51, el arrendatario deberá tener en cuenta:
- (a) Si dicha información es pertinente para los usuarios de los estados financieros. El arrendatario facilitará la información adicional especificada en el párrafo 59 solo si se espera que dicha información sea pertinente para los usuarios de los estados financieros. En este contexto, es probable que así sea si la información ayuda a los usuarios a comprender:
 - (i) La flexibilidad que aportan los arrendamientos. Los arrendamientos pueden proporcionar flexibilidad si, por ejemplo, un arrendatario puede reducir su exposición ejerciendo las opciones de rescisión o renovando el contrato en condiciones favorables.
 - (ii) Las restricciones impuestas por los arrendamientos. Los arrendamientos pueden imponer restricciones, por ejemplo, si exigen al arrendatario que mantenga determinadas ratios financieras.
 - (iii) La sensibilidad de la información revelada a variables fundamentales. La información comunicada puede ser sensible, por ejemplo, a los futuros pagos por arrendamiento variables.
 - (iv) La exposición a otros riesgos derivados de arrendamientos.
 - (v) Las desviaciones frente a las prácticas del sector. Tales desviaciones pueden consistir, por ejemplo, en condiciones de arrendamiento inusuales o singulares que afecten a la cartera de arrendamientos del arrendatario.
 - (b) Si dicha información se desprende de la información presentada en los estados financieros principales o en las notas. El arrendatario no deberá duplicar la información que ya figure en otra parte de los estados financieros.

- B49 La información adicional relativa a los pagos por arrendamiento variables que, en función de las circunstancias, puede ser necesaria para cumplir el objetivo de la revelación de información establecido en el párrafo 51 podría incluir información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:
- (a) los motivos del arrendatario para recurrir a pagos por arrendamiento variables y la medida en que recurre a ellos;
 - (b) la magnitud relativa de los pagos por arrendamiento variables con respecto a los pagos fijos;
 - (c) las variables fundamentales de las que dependen los pagos por arrendamiento variables y cómo se espera que los pagos varíen en respuesta a los cambios en dichas variables fundamentales, y
 - (d) otros efectos operativos y financieros de los pagos por arrendamiento variables.
- B50 La información adicional relativa a las opciones de prórroga o rescisión que, en función de las circunstancias, puede ser necesaria para cumplir el objetivo de la revelación de información establecido en el párrafo 51 podría incluir información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:
- (a) los motivos del arrendatario para ejercer opciones de prórroga o de rescisión y la medida en que lo hace;
 - (b) la magnitud relativa de los *pagos por arrendamiento opcionales* con respecto a los pagos por arrendamiento;
 - (c) la medida en que se ejercen opciones no contempladas en la valoración de los pasivos por arrendamiento, y
 - (d) otros efectos operativos y financieros de dichas opciones.
- B51 La información adicional relativa a las garantías de valor residual que, en función de las circunstancias, puede ser necesaria para cumplir el objetivo de la revelación de información establecido en el párrafo 51 podría incluir información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:
- (a) los motivos del arrendatario para otorgar garantías de valor residual y la medida en que las otorga;
 - (b) la magnitud de la exposición del arrendatario al riesgo de valor residual;
 - (c) la naturaleza de los activos subyacentes por los que se otorgan dichas garantías, y
 - (d) otros efectos operativos y financieros de dichas garantías.
- B52 La información adicional relativa a las transacciones de venta con arrendamiento posterior que, en función de las circunstancias, puede ser necesaria para cumplir el objetivo de la revelación de información establecido en el párrafo 51 podría incluir información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:
- (a) los motivos del arrendatario para realizar transacciones de venta con arrendamiento posterior y la medida en que las realiza;
 - (b) las principales condiciones de las distintas transacciones de venta con arrendamiento posterior;
 - (c) los pagos no incluidos en la valoración de los pasivos por arrendamiento, y
 - (d) el efecto de los flujos de efectivo de las transacciones de venta con arrendamiento posterior en el ejercicio.

Clasificación de los arrendamientos por el arrendador (párrafos 61 a 66)

- B53 La clasificación de los arrendamientos por lo que respecta al arrendador, de acuerdo con esta Norma, se basa en la medida en que el arrendamiento transfiere los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de un activo subyacente. Entre tales riesgos se incluyen la posibilidad de sufrir pérdidas por capacidad ociosa u obsolescencia tecnológica, así como de que se registren variaciones en el rendimiento debidas a cambios en las condiciones económicas. Los beneficios pueden estar representados por la expectativa de una explotación rentable a lo largo de la vida económica del activo subyacente, así como de una ganancia por revalorización o por realización del valor residual.
- B54 Un contrato de arrendamiento puede incluir condiciones destinadas a ajustar los pagos por arrendamiento a determinados cambios que se hayan producido entre la fecha de inicio del arrendamiento y su fecha de comienzo (tales como un cambio en el coste del activo subyacente para el arrendador, o un cambio en el

coste que soporta el arrendador por la financiación del arrendamiento). En tal caso, a efectos de la clasificación del arrendamiento, se considerará que los cambios han surtido efecto en la fecha de inicio.

- B55 Cuando un arrendamiento incluya a la vez elementos de terrenos y de construcciones, el arrendador evaluará la clasificación de cada elemento por separado como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, de acuerdo con los párrafos 62 a 66 y B53 y B54. Al determinar si el elemento de terrenos es un arrendamiento financiero o un arrendamiento operativo, un aspecto importante a tener en cuenta es que los terrenos tienen normalmente una vida económica indefinida.
- B56 Cuando sea necesario para la clasificación y contabilización de un arrendamiento de terrenos y construcciones, el arrendador distribuirá los pagos por arrendamiento (incluido todo pago inicial a tanto alzado) entre los elementos de terrenos y de construcciones proporcionalmente a los valores razonables relativos que representen los derechos de arrendamiento en los citados elementos de terrenos y de construcciones en la fecha de inicio del arrendamiento. Si los pagos por arrendamiento no pueden repartirse de manera fiable entre estos dos elementos, el arrendamiento en su totalidad se clasificará como arrendamiento financiero, salvo que esté claro que ambos elementos son arrendamientos operativos, en cuyo caso el arrendamiento en su integridad se clasificará como arrendamiento operativo.
- B57 En el caso de un arrendamiento de terrenos y construcciones en el que el importe correspondiente al elemento de terrenos no tenga una importancia relativa significativa para el arrendamiento, el arrendador podrá tratar los terrenos y construcciones como una sola unidad a efectos de la clasificación del arrendamiento y la clasificará como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo de acuerdo con los párrafos 62 a 66 y B53 y B54. En tal caso, el arrendador considerará que la vida económica de las construcciones es la que corresponde al activo subyacente en su totalidad.

Clasificación de los subarrendamientos

- B58 En el caso de un subarrendamiento, el arrendador intermedio lo clasificará como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo como sigue:
- (a) Si el contrato principal es un arrendamiento a corto plazo que la entidad, en calidad de arrendatario, ha contabilizado de acuerdo con el párrafo 6, el subarrendamiento se clasificará como arrendamiento operativo.
 - (b) En caso contrario, el subarrendamiento se clasificará con referencia al activo por derecho de uso que se deriva del arrendamiento principal, y no con referencia al activo subyacente (por ejemplo, el elemento de inmovilizado material que constituye el objeto del arrendamiento).

Apéndice C

Entrada en vigor y transición

Este apéndice es parte integrante de la Norma y tiene el mismo valor que el resto de apartados de la Norma.

Entrada en vigor

- C1 Las entidades aplicarán esta Norma a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada por aquellas entidades que apliquen la NIIF 15 *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes* en la fecha de aplicación inicial de esta Norma o antes de dicha fecha. Si una entidad aplica esta Norma a un ejercicio anterior, revelará ese hecho.
- C1A El documento *Reducciones del alquiler relacionadas con la COVID-19*, publicado en mayo de 2020, añadió los párrafos 46A, 46B, 60A, C20A y C20B. Los arrendatarios aplicarán la modificación a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de junio de 2020. Se permite su aplicación anticipada, incluso en los estados financieros no autorizados para publicación a 28 de mayo de 2020.
- C1B El documento *Reforma de los tipos de interés de referencia: Fase 2*, publicado en agosto de 2020 y que modificó la NIIF 9, la NIC 39, la NIIF 7, la NIIF 4 y la NIIF 16, añadió los párrafos 104 a 106 y C20C y C20D. Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2021. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho.
- C1C El documento *Reducciones del alquiler relacionadas con la COVID-19 más allá del 30 de junio de 2021*, publicado en marzo de 2021, modificó el párrafo 46B y añadió los párrafos C20BA a C20BC. Los arrendatarios aplicarán la modificación a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de abril de 2021. Se permite su aplicación anticipada, incluso en los estados financieros no autorizados para publicación a 31 de marzo de 2021.
- C1D La publicación en septiembre de 2022 de *Responsabilidad por arrendamiento en una venta con arrendamiento posterior*, modificó el párrafo C2 y añadió los párrafos 102A y C20E. Los vendedores-arrendatarios aplicarán esas modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2024. Se permite su aplicación anticipada. Si un vendedor-arrendatario aplica estas modificaciones en un ejercicio anterior, revelará este hecho.

Transición

- C2 A efectos de los requisitos establecidos en los párrafos C1 a C20E, la fecha de aplicación inicial será el comienzo del ejercicio anual sobre el que se informe en el que una entidad aplique por primera vez esta Norma.

Definición de arrendamiento

- C3 A modo de solución práctica, la entidad no estará obligada a evaluar nuevamente si un contrato es, o contiene, un arrendamiento en la fecha de aplicación inicial. En su lugar, la entidad estará autorizada:
- A aplicar esta Norma a los contratos que anteriormente hayan sido clasificados como arrendamientos de acuerdo con la NIC 17 *Arrendamientos* y la CINIIF 4 *Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento*. La entidad aplicará a dichos arrendamientos los requisitos transitorios contenidos en los párrafos C5 a C18.
 - A no aplicar esta Norma a los contratos con respecto a los cuales no se haya determinado anteriormente que contienen un arrendamiento de acuerdo con la NIC 17 y la 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. En consecuencia, la entidad únicamente aplicará los requisitos establecidos en los párrafos 9 a 11 a los contratos suscritos (o modificados) a partir de la fecha de aplicación inicial.

Arrendatario

- C5 El arrendatario aplicará esta Norma a sus arrendamientos, ya sea:

- (a) de forma retroactiva a cada ejercicio anterior presentado de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*, o
 - (b) de forma retroactiva reconociendo el efecto acumulado de la aplicación inicial de la Norma en la fecha de aplicación inicial, de acuerdo con los párrafos C7 a C13.
- C6 El arrendatario aplicará la opción indicada en el párrafo C5 de manera sistemática a todos los arrendamientos en los que sea arrendatario.
- C7 Si el arrendatario opta por aplicar esta Norma de acuerdo con el párrafo C5, letra (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 del saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio neto, según proceda) en la fecha de aplicación inicial.

Arrendamientos previamente clasificados como arrendamientos operativos

- C8 Si el arrendatario opta por aplicar esta Norma de acuerdo con el párrafo C5, letra (b):
- (a) Reconocerá un pasivo por arrendamiento en la fecha de aplicación inicial cuando se trate de arrendamientos previamente clasificados como arrendamientos operativos de acuerdo con la NIC 17. El arrendatario valorará el pasivo por arrendamiento por el valor actual de los pagos por arrendamiento restantes, descontados aplicando el tipo de interés incremental del endeudamiento del arrendatario en la fecha de aplicación inicial.
 - (b) Reconocerá un activo por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial cuando se trate de arrendamientos previamente clasificados como arrendamientos operativos de acuerdo con la NIC 17. El arrendatario deberá optar, arrendamiento por arrendamiento, por valorar dicho activo por derecho de uso de alguna de las formas siguientes:
 - (i) por su importe en libros como si la Norma se hubiera aplicado desde la fecha de comienzo, si bien descontado aplicando el tipo de interés incremental del endeudamiento del arrendatario en la fecha de aplicación inicial, o
 - (ii) por un importe igual al del pasivo por arrendamiento, ajustado por el importe de cualesquiera pagos anticipados o devengados en relación con ese arrendamiento y reconocidos en el estado de situación financiera inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial.
 - (c) Aplicará la NIC 36 *Deterioro del valor de los activos* a los activos por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial, salvo que aplique la solución práctica del párrafo C10, letra (b).
- C9 No obstante lo dispuesto en el párrafo C8, cuando se trate de arrendamientos previamente clasificados como arrendamientos operativos de acuerdo con la NIC 17, el arrendatario:
- (a) No estará obligado a realizar ningún ajuste en el momento de la transición por los arrendamientos en los que el activo subyacente sea de escaso valor (según se describe en los párrafos B3 a B8), que se contabilizarán de acuerdo con el párrafo 6. El arrendatario contabilizará esos arrendamientos de acuerdo con esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.
 - (b) No estará obligado a realizar ningún ajuste en el momento de la transición por los arrendamientos previamente contabilizados como inversiones inmobiliarias mediante el modelo del valor razonable de la NIC 40 *Inversiones inmobiliarias*. El arrendatario contabilizará el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento derivados de dichos arrendamientos de acuerdo con la NIC 40 y con esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.
 - (c) Valorará el activo por derecho de uso por su valor razonable en la fecha de aplicación inicial cuando se trate de arrendamientos anteriormente contabilizados como arrendamientos operativos de acuerdo con la NIC 17 y que se contabilizarán como inversiones inmobiliarias mediante 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 derivados de dichos arrendamientos de acuerdo con la NIC 40 y con esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.
- C10 Al aplicar esta Norma de forma retroactiva, de acuerdo con el párrafo C5, letra (b), a arrendamientos previamente clasificados como arrendamientos operativos de acuerdo con la NIC 17, el arrendatario podrá utilizar una o varias de las siguientes soluciones prácticas. El arrendatario podrá aplicar estas soluciones prácticas arrendamiento por arrendamiento:
- (a) El arrendatario podrá aplicar un único tipo de descuento a una cartera de arrendamientos de características razonablemente similares (por ejemplo, arrendamientos con un plazo residual similar, una clase análoga de activo subyacente y un entorno económico semejante).

- (b) En lugar de efectuar una revisión del deterioro de valor, el arrendatario podrá basarse en su evaluación del carácter oneroso de los arrendamientos aplicando la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes* inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial. Si el arrendatario opta por esta solución práctica, ajustará el activo por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial por el importe de la provisión por arrendamientos onerosos reconocida, en su caso, en el estado de situación financiera inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial.
- (c) El arrendatario podrá optar por no aplicar lo dispuesto en el párrafo C8 a los arrendamientos cuyo plazo expire dentro de los doce meses siguientes a la fecha de aplicación inicial. En tal caso, el arrendatario:
 - (i) contabilizará dichos arrendamientos como si fueran arrendamientos a corto plazo, según se indica en el párrafo 6, y
 - (ii) incluirá los costes conexos a dichos arrendamientos en la información revelada relativa a los gastos por arrendamientos a corto plazo, en el ejercicio anual que incluya la fecha de aplicación inicial.
- (d) El arrendatario podrá excluir los costes directos iniciales de la valoración del activo por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial.
- (e) El arrendatario podrá recurrir a información conocida con posterioridad, por ejemplo, al determinar el plazo del arrendamiento, si el contrato incluye opciones para prorrogar o rescindir el arrendamiento.

Arrendamientos previamente clasificados como arrendamientos financieros

- C11 Si el arrendatario opta por aplicar esta Norma de acuerdo con el párrafo C5, letra (b), respecto de arrendamientos clasificados como arrendamientos financieros de acuerdo con la NIC 17, el importe en libros del activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento en la fecha de aplicación inicial será el importe en libros del activo por arrendamiento y el pasivo por arrendamiento inmediatamente anterior a esa fecha, valorado de acuerdo con la NIC 17. En lo que respecta a dichos arrendamientos, el arrendatario contabilizará el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento de acuerdo con esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.

Información a revelar

- C12 Si el arrendatario opta por aplicar esta Norma de acuerdo con el párrafo C5, letra (b), revelará la información sobre la aplicación inicial exigida por el párrafo 28 de la NIC 8, salvo la especificada en el párrafo 28, letra (f), de la NIC 8. En lugar de la información especificada en el párrafo 28, letra (f), de la NIC 8, el arrendatario deberá revelar:
- (a) la media ponderada del tipo de interés incremental del endeudamiento del arrendatario aplicado 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, en su caso, entre:
 - (i) los compromisos por arrendamiento operativo revelados conforme a la NIC 17 al final del ejercicio anual inmediatamente anterior a la fecha de aplicación inicial, descontados aplicando el tipo de interés incremental del endeudamiento en la fecha de aplicación inicial, tal como se indica en el párrafo C8, letra (a), y
 - (ii) los pasivos por arrendamiento reconocidos en el estado de situación financiera en la fecha de aplicación inicial.
- C13 Si el arrendatario utiliza una o varias de las soluciones prácticas del párrafo C10, deberá revelar ese hecho.

Arrendador

- C14 Salvo en los casos descritos en el párrafo C15, el arrendador no estará obligado a efectuar ningún ajuste en el momento de la transición por los arrendamientos en los que sea arrendador y contabilizará esos arrendamientos de acuerdo con esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.
- C15 El arrendador intermedio:
- (a) Evaluará de nuevo los subarrendamientos que se hayan clasificado como arrendamientos operativos de acuerdo con la NIC 17 y estén en curso en la fecha de aplicación inicial, a fin de determinar si cada uno de ellos debe clasificarse como arrendamiento operativo o como

arrendamiento financiero con arreglo a esta Norma. El arrendador intermedio realizará esta evaluación en la fecha de aplicación inicial sobre la base de las condiciones contractuales del arrendamiento principal y del subarrendamiento aún vigentes en esa fecha.

- (b) En el caso de subarrendamientos que se hayan clasificado como arrendamientos operativos de acuerdo con la NIC 17, pero como arrendamientos financieros con arreglo a esta Norma, contabilizará el subarrendamiento como un nuevo arrendamiento financiero contratado en la fecha de aplicación inicial.

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

- C16 La entidad no deberá volver a evaluar las transacciones de venta con arrendamiento posterior celebradas antes de la fecha de aplicación inicial a fin de determinar si la transferencia del activo subyacente cumple los requisitos de la NIIF 15 para contabilizarse como una venta.
- C17 Si una transacción de venta con arrendamiento posterior se ha contabilizado como una venta y un arrendamiento financiero de acuerdo con la NIC 17, el vendedor-arrendatario deberá:
- (a) contabilizar el arrendamiento posterior de la misma manera que contabiliza cualquier otro arrendamiento financiero existente en la fecha de aplicación inicial, y
- (b) continuar amortizando cualquier ganancia sobre la venta a lo largo del plazo del arrendamiento.
- C18 Si una transacción de venta con arrendamiento posterior se ha contabilizado como una venta y un arrendamiento operativo de acuerdo con la NIC 17, el vendedor-arrendatario deberá:
- (a) contabilizar el arrendamiento posterior de la misma manera que contabiliza cualquier otro arrendamiento operativo existente en la fecha de aplicación inicial, y
- (b) ajustar el activo por derecho de uso derivado del arrendamiento posterior en función de las pérdidas o ganancias diferidas conexas a condiciones fuera de mercado reconocidas en el estado de situación financiera inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial.

Importes previamente reconocidos respecto de combinaciones de negocios

- C19 Si el arrendatario ha reconocido previamente un activo o un pasivo de acuerdo con la NIIF 3 *Combinaciones de negocios* en relación con las condiciones favorables o desfavorables de un arrendamiento operativo adquirido como parte de una combinación de negocios, dará de baja en cuentas ese activo o pasivo y ajustará el importe en libros del activo por derecho de uso por un importe correspondiente en la fecha de aplicación inicial.

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 se entenderá hecha a la NIC 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración*.

Reducciones del alquiler relacionadas con la COVID-19 para los arrendatarios

- C20A Los arrendatarios aplicarán lo señalado en el documento *Reducciones del alquiler relacionadas con la COVID-19* (véase el párrafo C1A) retroactivamente, reconociendo el efecto acumulado de la aplicación inicial de esa modificación como un ajuste del saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio neto, según proceda) al comienzo del ejercicio anual en el que el arrendatario aplique por primera vez la modificación.
- C20B En el ejercicio en que apliquen por primera vez lo señalado en el documento *Reducciones del alquiler relacionadas con la COVID-19*, los arrendatarios no estarán obligados a revelar la información exigida por el párrafo 28, letra (f), de la NIC 8.
- C20BA Los arrendatarios aplicarán lo señalado en el documento *Reducciones del alquiler relacionadas con la COVID-19 más allá del 30 de junio de 2021* (véase el párrafo C1C) retroactivamente, reconociendo el efecto acumulado de la aplicación inicial de esa modificación como un ajuste del saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio neto, según proceda) al comienzo del ejercicio anual en el que el arrendatario aplique por primera vez la modificación.

- C20BB En el ejercicio en que apliquen por primera vez lo señalado en el documento *Reducciones del alquiler relacionadas con la COVID-19 más allá del 30 de junio de 2021*, los arrendatarios no estarán obligados a revelar la información exigida por el párrafo 28, letra (f), de la NIC 8.
- C20BC Al aplicar el párrafo 2 de esta Norma, los arrendatarios aplicarán la solución práctica del párrafo 46A de forma sistemática a los contratos admisibles con características similares y en circunstancias parecidas, con independencia de que la solución práctica resulte aplicable al contrato como consecuencia de la aplicación por el arrendatario del documento *Reducciones del alquiler relacionadas con la COVID-19* (véase el párrafo C1A) o del documento *Reducciones del alquiler relacionadas con la COVID-19 más allá del 30 de junio de 2021* (véase el párrafo C1C).

Reforma de los tipos de interés de referencia: Fase 2

- C20C Las entidades aplicarán estas modificaciones de forma retroactiva, de conformidad con la NIC 8, salvo por lo especificado en el párrafo C20D.
- C20D No se exigirá que la entidad reexpresе ejercicios anteriores a fin de reflejar la aplicación de estas modificaciones. La entidad podrá reexpresar ejercicios anteriores únicamente si le es posible hacerlo sin recurrir a información conocida con posterioridad. Si la entidad no reexpresa ejercicios anteriores, reconocerá cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el importe en libros al comienzo del ejercicio anual que incluya la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones en el saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio neto, según proceda) de dicho ejercicio anual.

Responsabilidad por arrendamiento en una venta con arrendamiento posterior

- C20E El vendedor-arrendatario aplicará la *responsabilidad por arrendamiento en una venta con arrendamiento posterior* (véase el párrafo C1D) de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8, a las operaciones de venta con arrendamiento posterior realizadas después de la fecha de aplicación inicial.

Derogación de otras normas

- C21 Esta Norma reemplaza a 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*.

Apéndice D

Modificaciones de otras Normas

Este apéndice expone las modificaciones de otras Normas que se derivan de la publicación de esta Norma por el CNIC. Las entidades aplicarán esas modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Si una entidad aplica esta Norma a un ejercicio anterior, aplicará las modificaciones también a ese ejercicio.

Las entidades no podrán aplicar la NIIF 16 antes de aplicar la NIIF 15 *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes* (véase el párrafo C1).

Por consiguiente, en lo que respecta a las Normas que estaban en vigor el 1 de enero de 2016, las modificaciones contenidas en este apéndice se basan en el texto de dichas Normas que estaba vigente el 1 de enero de 2016, modificado por la NIIF 15. El texto de dichas Normas en este apéndice no incluye ninguna otra modificación que no estuviera vigente el 1 de enero de 2016.

En lo que se refiere a las Normas que no estaban en vigor el 1 de enero de 2016, las modificaciones contenidas en este apéndice se basan en el texto de su publicación inicial, modificado por la NIIF 15. El texto de dichas Normas en este apéndice no incluye ninguna otra modificación que no estuviera vigente el 1 de enero de 2016.