NIC 17

Arrendamientos

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) adoptó la NIC 17 *Arrendamientos*, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en diciembre de 1997. La NIC 17 *Arrendamientos* sustituyó a la NIC 17 *Contabilidad de Arrendamientos* que fue emitida en septiembre de 1982.

En diciembre de 2003 el Consejo emitió una NIC 17 revisada como parte de su agenda inicial de proyectos técnicos.

Otras Normas han realizado modificaciones de menor importancia en la NIC 17. Estas incluyen *Mejoras a las NIIF* (emitido en abril de 2009), NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* (emitida en mayo de 2011) y *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones propuestas a la NIC 16 y a la NIC 41) (emitida en junio de 2014).

NIC 17

ÍNDICE

desde el párrafo

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 17 ARRENDAMIENTOS

OBJETIVO	1
ALCANCE	2
DEFINICIONES	4
CLASIFICACIÓN DE LOS ARRENDAMIENTOS	7
CONTABILIZACIÓN DE LOS ARRENDAMIENTOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LOS ARRENDATARIOS	20
Arrendamientos financieros	20
Arrendamientos operativos	33
ARRENDAMIENTOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LOS ARRENDADORES	36
Arrendamientos financieros	36
Arrendamientos operativos	49
TRANSACCIONES DE VENTA CON ARRENDAMIENTO POSTERIOR	58
DISPOSICIONES TRANSITORIAS	67
FECHA DE VIGENCIA	69
DEROGACIÓN DE LA NIC 17 (REVISADA EN 1997)	70
APÉNDICE	
Modificaciones a otros pronunciamientos	
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 17 EMITIDA EN DICIEMBRE DE 2003	

CON RESPECTO A LOS MATERIALES COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN

GUÍA DE IMPLEMENTACIÓN

CON RESPECTO A LOS FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES, VÉASE LA PARTE C DE ESTA EDICIÓN

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

OPINIÓN EN CONTRARIO

La Norma Internacional de Contabilidad 17 *Arrendamientos* (NIC 17) está contenida en los párrafos 1 a 70 y en el Apéndice. Aunque la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB, todos los párrafos tienen igual valor normativo. La NIC 17 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías explícitas. **[Referencia: párrafos 10 a 12, NIC 8]**

Norma Internacional de Contabilidad 17 **Arrendamientos**

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es el de prescribir, para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables adecuadas para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos.

Alcance

[Nota: el Consejo emitió la NIIF 16 *Arrendamientos* en enero de 2016. Estará vigente para los periodos contables que comiencen a partir del 1 de enero de 2019 y sustituirá a la NIC 17, CINIIF 4, SIC-15 y SIC-27; se permite su aplicación anticipada y también se aplica la NIIF 15.]

- 2 Esta Norma será aplicable en la contabilización de todos los tipos de arrendamientos que sean distintos de los:

- (a) acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares; y
- (b) acuerdos de licencias para temas tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor.

[Referencia: párrafo 6, NIC 38]

Sin embargo, esta Norma no será aplicable como base para la medición de:

- (a) propiedades mantenidas por arrendatarios, en el caso de que se contabilicen como propiedades de inversión (véase la NIC 40 *Propiedades de Inversión*);
[Referencia: párrafo 3, NIC 40]
- (b) propiedades de inversión suministradas por arrendadores en régimen de arrendamiento operativo (véase la NIC 40);
[Referencia: párrafo 3, NIC 40]
- (c) activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 *Agricultura* mantenidos por arrendatarios según un contrato de arrendamiento financiero; o
[Referencia: párrafo B82(n), Fundamentos de las Conclusiones, NIC 41]
- (d) activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 proporcionados por arrendadores con base en un contrato de arrendamiento operativo.
[Referencia: párrafo B82(n), Fundamentos de las Conclusiones, NIC 41]

- 3 Esta Norma será de aplicación a los acuerdos mediante los cuales se transfiere el derecho de uso de activos, incluso en el caso de que el arrendador quedara obligado a suministrar servicios de cierta importancia en relación con la operación o el mantenimiento de los citados bienes. Por otra parte, esta Norma

no será de aplicación a los acuerdos que tienen la naturaleza de contratos de servicios, donde una parte no transfiera a la otra el derecho a usar algún tipo de activo.

Definiciones

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

A **rendamiento** es un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.^{E1}

[Referencia:

CINIIF 4

SIC-27]

[Enlace a los párrafos B64 a B76 de la NIIF 15 para orientaciones sobre ventas con acuerdos de recompra]

Un **arrendamiento financiero** es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida.

Un **arrendamiento operativo** es cualquier acuerdo de arrendamiento distinto al arrendamiento financiero.

Un **arrendamiento no cancelable** es un arrendamiento que sólo es revocable:

- (a) si ocurriese alguna contingencia remota;
- (b) con el permiso del arrendador;
- (c) si el arrendatario realizase un nuevo arrendamiento, para el mismo activo u otro equivalente, con el mismo arrendador; o
- (d) si el arrendatario pagase una cantidad adicional tal que, al inicio del arrendamiento, la continuación de éste quede asegurada con razonable certeza.

El **inicio del arrendamiento** es la fecha más temprana entre la del acuerdo del arrendamiento y la fecha en que se comprometen las partes en relación con las principales estipulaciones del mismo. En esta fecha:

[Referencia: párrafos FC16 y FC17, Fundamentos de las Conclusiones]

- (a) se clasificará el arrendamiento como operativo o como financiero; y
- (b) en el caso de tratarse de un arrendamiento financiero, se determinarán los importes que se reconocerán al comienzo del plazo de arrendamiento.

El **comienzo del plazo de arrendamiento** es la fecha a partir de la cual el arrendatario tiene el derecho de utilizar el activo arrendado. Es la fecha

del reconocimiento inicial del arrendamiento (es decir, del reconocimiento de activos, pasivos, ingresos o gastos derivados del arrendamiento, según proceda).

[Referencia: párrafos FC16 y FC17, Fundamentos de las Conclusiones]

El *plazo del arrendamiento* es el periodo no revocable por el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier periodo adicional en el que éste tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción.

Pagos mínimos por el arrendamiento son los pagos que se requieren o pueden requerirse al arrendatario durante el plazo del arrendamiento, excluyendo tanto las cuotas de carácter contingente como los costos de los servicios y los impuestos que ha de pagar el arrendador y le hayan de ser reembolsados. También se incluye:

- (a) en el caso del arrendatario, cualquier importe garantizado por él mismo o por un tercero vinculado con él; o
- (b) en el caso del arrendador, cualquier valor residual que se le garantice, ya sea por:
 - (i) parte del arrendatario;
 - (ii) una parte vinculada con éste; o
 - (iii) una parte no vinculada con el arrendatario que sea capaz financieramente de atender a las obligaciones derivadas de la garantía prestada.

Sin embargo, si el arrendatario posee la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente más reducido que el valor razonable del mismo en el momento en que la opción sea ejercitable, de forma que, al inicio del arrendamiento, se puede prever con razonable certeza que la opción será ejercida, los pagos mínimos del arrendamiento comprenderán tanto los pagos mínimos a satisfacer en el plazo del arrendamiento hasta la fecha esperada de ejercicio de la citada opción de compra, como el pago necesario para ejercitar esta opción de compra.

Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, que realizan una transacción libre.

Vida económica es:

- (a) el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios; o
- (b) la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

Vida útil es el periodo de tiempo estimado que se extiende desde el inicio del plazo de arrendamiento, pero sin estar limitado por el plazo de

arrendamiento, a lo largo del cual la entidad espera consumir los beneficios económicos incorporados al activo arrendado.

Valor residual garantizado es:

- (a) para el arrendatario, la parte del valor residual que ha sido garantizada por él mismo o por una parte vinculada con él (el importe de la garantía es la cuantía máxima que podrían, en cualquier caso, tener que pagar); y
- (b) para el arrendador, la parte del valor residual que ha sido garantizada por el arrendatario o por una parte no vinculada con el arrendador, y que sea financieramente capaz de atender las obligaciones derivadas de la garantía prestada.

Valor residual no garantizado es la parte del valor residual del activo arrendado cuya realización por parte del arrendador no está asegurada, o bien queda garantizada exclusivamente por una parte vinculada con el arrendador.

Costos directos iniciales son costos incrementales^{E2} que son directamente atribuibles a la negociación y acuerdo de un arrendamiento, excepto por los costos incurridos por los arrendadores fabricante o intermediario.

Inversión bruta en el arrendamiento es la suma de:

- (a) los pagos mínimos a recibir por el arrendador por el arrendamiento financiero, y
- (b) cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.

Inversión neta en el arrendamiento es la inversión bruta del arrendamiento descontada a la tasa de interés implícita en el arrendamiento.

Ingresos financieros no devengados son la diferencia entre:

- (a) la inversión bruta en el arrendamiento, y
- (b) la inversión neta en el arrendamiento.

Tasa de interés implícita en el arrendamiento es la tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce la igualdad entre el valor presente total de (a) los pagos mínimos por el arrendamiento y (b) el valor residual no garantizado, y la suma de (i) el valor razonable del activo arrendado y (ii) cualquier costo directo inicial del arrendador.

Tasa de interés incremental del endeudamiento del arrendatario es la tasa de interés que el arrendatario habría de pagar en un arrendamiento similar o, si éste no fuera determinable, la tasa en la que incurriría aquél, al inicio del arrendamiento, si pidiera prestados, en un plazo y con garantías similares, los fondos necesarios para comprar el activo.

Cuotas contingentes del arrendamiento son la parte de los pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo, sino que se basa en el importe futuro de un factor que varía por razones distintas del mero paso del

tiempo (por ejemplo, un tanto por ciento de las ventas futuras, grado de utilización futura, índices de precios futuros, tasas de interés de mercado futuras, etc.).

E1 [IFRIC Update—septiembre de 2012: NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, NIC 38 *Activos Intangibles* y NIC 17 *Arrendamientos—Compra de derechos de uso de terrenos* En enero de 2012, el Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclarar si la compra de un derecho a usar un terreno debe contabilizarse como: (a) compra de propiedades, planta y equipo; (b) compra de un activo intangible; o (c) arrendamiento de terrenos. En los hechos enviados, las leyes y regulaciones en la jurisdicción afectada no permiten que la titularidad de la plena propiedad de los terrenos. En su lugar, las entidades pueden comprar el derecho a explotar o construir sobre el terreno. De acuerdo con quien envió la solicitud, existe diversidad en la práctica en la jurisdicción sobre la forma de contabilizar un derecho de terrenos. El Comité de Interpretaciones identificó las características de un arrendamiento en los hechos considerados de acuerdo con la definición de un arrendamiento tal como se hace en la NIC 17. El Comité de Interpretaciones destacó que un arrendamiento podría ser indefinido a través de ampliaciones o renovaciones y, por ello, la existencia de un periodo indefinido no impide que el "derecho de uso" cumpla los requisitos de un arrendamiento de acuerdo con la NIC 17. El Comité de Interpretaciones también destacó que el arrendatario tiene la opción de renovar el derecho y que la vida útil a efectos de depreciación puede incluir periodos de renovación. Se necesitará aplicar juicios al hacer la evaluación de la duración apropiada del periodo de depreciación. El Comité de Interpretaciones, a pesar de las observaciones anteriores, destacó que los hechos concretos son específicos de una jurisdicción. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no hacerse cargo de esta cuestión en su agenda.]

E2 [IFRIC Update—marzo de 2014: NIC 17 *Arrendamientos—significado de "costos incrementales"* El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración sobre la NIC 17 *Arrendamientos*. La solicitud se relaciona con el significado de "costos incrementales" dentro del contexto de la NIC 17. Quien envió la solicitud pregunta si los costos salariales del personal permanente involucrado en la negociación y acuerdo de nuevos arrendamientos cumple los requisitos de los "costos incrementales" dentro del contexto de la NIC 17 y debería, por ello, incluirse como costos directos iniciales en la medición inicial de la cuenta por cobrar por arrendamiento financiero. El Comité de Interpretaciones destacó que los costos fijos internos no cumplen los requisitos de los "costos incrementales". Solo los costos en los que no se habría incurrido si la entidad no hubiera negociado o acordado un arrendamiento deben incluirse en la medición inicial de la cuenta por cobrar por arrendamiento financiero. Sobre la base del análisis anterior, el Comité de Interpretaciones determinó que, a la luz de los requerimientos de las NIIF existentes, no era necesaria ni una interpretación ni una modificación de Normas y, por ello, decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

- 5 Un acuerdo o un compromiso de arrendamiento puede, durante el periodo que media entre el inicio del arrendamiento y el comienzo del plazo de arrendamiento, incluir una cláusula para ajustar los pagos por arrendamiento a consecuencia de cambios en el costo de construcción o adquisición de la propiedad arrendada, o bien a consecuencia de cambios en otras medidas del costo o valor, tales como niveles generales de precios, o en los costos del arrendador por la financiación del arrendamiento. Si fuera así, para los propósitos de esta Norma, el efecto de tales cambios se considerará que han tenido lugar al inicio del arrendamiento.
- 6 La definición de arrendamiento comprende contratos para el alquiler de activos, que contengan una cláusula en la que se otorgue al que alquila la opción de adquirir la propiedad del activo tras el cumplimiento de las condiciones acordadas. Tales contratos se conocen como contratos de arrendamiento-compra.
- 6A La NIC 17 utiliza el término "valor razonable" de una forma que difiere en algunos aspectos de la definición de valor razonable de la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*. Por ello, al aplicar la NIC 17, la entidad medirá el valor razonable de acuerdo con esta NIC 17 y no de acuerdo con la NIIF 13.
[Referencia: párrafo 6(b), NIIF 13]

Clasificación de los arrendamientos

- 7 La clasificación de los arrendamientos adoptada en esta Norma se basa en el grado en que los riesgos y ventajas derivados de la propiedad del activo afectan al arrendador o al arrendatario. Entre tales riesgos se incluyen la posibilidad de pérdidas por capacidad ociosa u obsolescencia tecnológica, así como las variaciones en el desempeño debidas a cambios en las condiciones económicas. Las ventajas pueden estar representadas por la expectativa de una operación rentable a lo largo de la vida económica del activo, así como por una ganancia por revalorización o por una realización del valor residual.
- 8 **Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.**
- 9 Puesto que la transacción entre un arrendador y un arrendatario se basa en un acuerdo de arrendamiento entre las partes, será necesario que para ambos se utilicen definiciones coherentes. **[Referencia: párrafo 4]** La aplicación de estas definiciones a las diferentes circunstancias de las dos partes que intervienen en la operación puede tener como consecuencia que el mismo arrendamiento se clasifique de distinta forma por arrendador y arrendatario. Éste podría ser el caso, por ejemplo, si el arrendador se beneficiara de una garantía referida al valor residual, aportada por una parte no vinculada con el arrendatario. **[Referencia: párrafo 4 (definiciones de pagos del arrendamiento mínimos y valor residual garantizado)]**
- 10 Si un arrendamiento es un arrendamiento financiero u operativo depende de la esencia de la transacción y no de la forma del contrato^{1,2} Ejemplos de situaciones que, individualmente o en combinación, normalmente llevarían a clasificar un arrendamiento como financiero son:
- (a) el arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;
 - (b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida;
 - (c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación;
 - (d) al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente a la práctica totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación; y
 - (e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.

1 Véase también la SIC-27 *Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento*.

2

NIC 17

- 11 Otros indicadores de situaciones que podrían llevar, por sí solas o de forma conjunta con otras, a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero, son las siguientes:
- (a) si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario;
 - (b) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario (por ejemplo en la forma de un descuento por importe similar al valor en venta del activo al final del arrendamiento); y
 - (c) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.
- 12 Los ejemplos e indicadores contenidos en los párrafos 10 y 11 no son siempre concluyentes. Si resulta claro, por otras características, que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, se clasificará como arrendamiento operativo. Por ejemplo, este podría ser el caso en el que se transfiera la propiedad del activo, al término del arrendamiento, por un pago variable que sea igual a su valor razonable en ese momento, o si existen pagos contingentes como consecuencia de los cuales el arrendatario no tiene sustancialmente todos esos riesgos y ventajas.
- 13 La clasificación del arrendamiento se hará al inicio del mismo. Si en algún otro momento el arrendador y el arrendatario acordaran cambiar las estipulaciones del contrato, salvo si el cambio fuera para renovarlo, de forma que esta modificación habría dado lugar a una clasificación diferente del arrendamiento, según los criterios establecidos en los párrafos 7 a 12, en el caso de que las condiciones se hubieran producido al inicio de la operación, el contrato revisado se considerará un nuevo arrendamiento para todo el plazo restante del arrendamiento. No obstante, los cambios en las estimaciones (por ejemplo, las que suponen modificaciones en la vida económica o en el valor residual del activo arrendado) o los cambios en circunstancias (por ejemplo, el incumplimiento por parte del arrendatario), no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.
- 14 a [Eliminado]
15
15A
- Cuando un arrendamiento incluya componentes de terrenos y de edificios conjuntamente, la entidad evaluará la clasificación de cada componente por separado como un arrendamiento financiero u operativo de acuerdo con los párrafos 7 a 13. Al determinar si el componente de terreno es un arrendamiento financiero u operativo, una consideración importante es que los terrenos normalmente tienen una vida económica indefinida.
[Referencia: párrafos FC4 a FC8F, Fundamentos de las Conclusiones]
- 16 Cuando sea necesario para clasificar y contabilizar un arrendamiento de terrenos y construcciones, los pagos mínimos por el arrendamiento (incluyendo todo pago por adelantado) se distribuirán entre los componentes de terrenos y construcciones en proporción a los valores razonables relativos que representan

los derechos de arrendamiento en los citados componentes de terrenos y construcciones al inicio del arrendamiento. **[Referencia: párrafos FC9 a FC11, Fundamentos de las Conclusiones]** Si los pagos por el arrendamiento no pueden repartirse fiablemente entre estos dos componentes, todo el arrendamiento se clasificará como arrendamiento financiero, a menos que esté claro que ambos componentes son arrendamientos operativos, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como operativo.

[Referencia: párrafo FC12, Fundamentos de las Conclusiones]

- 17 En un arrendamiento conjunto de terrenos y construcciones en el que resulte insignificante el importe que, de acuerdo con el párrafo 20, se reconocería inicialmente para el componente de terrenos, **[Referencia: párrafo FC14, Fundamentos]** los citados terrenos y las construcciones pueden tratarse como una unidad individual a los efectos de la clasificación del arrendamiento y clasificarse como un arrendamiento financiero u operativo de acuerdo con los párrafos 7 a 13. En este caso, un arrendador considerará la vida económica de los edificios como la que corresponde al activo subyacente en su totalidad.

[Referencia: párrafo FC13, Fundamentos de las Conclusiones]

- 18 La medición por separado de los componentes de terrenos y construcciones no será necesaria cuando los derechos del arrendatario, tanto en terrenos como en construcciones, sean clasificados **[Referencia: párrafos 6 a 15, NIC 40]** como una propiedad de inversión de acuerdo con la NIC 40, y **[Referencia: párrafos 33 a 55, NIC 40]** se adopte el modelo del valor razonable. Se requerirán cálculos detallados para hacer esta evaluación sólo si la clasificación de uno o ambos componentes podría resultar, en el caso de no realizarse tales cálculos, incierta.

- 19 Según la NIC 40, es posible que el arrendatario clasifique los derechos sobre un inmueble mantenido en régimen de arrendamiento operativo como propiedad de inversión. **[Referencia: párrafo 6, NIC 40]** Si esto sucediese, tales derechos sobre el inmueble se contabilizarán como si fueran un arrendamiento financiero y, además, se utilizará el modelo del valor razonable **[Referencia: párrafos 33 a 55, NIC 40]** para el activo así reconocido. El arrendatario continuará la contabilización del arrendamiento como un arrendamiento financiero, incluso si un evento posterior cambiara la naturaleza de los derechos del arrendatario sobre el inmueble, de forma que no se pudiese seguir clasificando como propiedad de inversión. Este será el caso si, por ejemplo, el arrendatario:

- (a) ocupa el inmueble, que por tanto se clasificará como una propiedad ocupada por el dueño, por un costo atribuido igual a su valor razonable en la fecha en la que se produce el cambio de uso; o
- (b) realiza una transacción de subarriendo, en la que transfieran, a un tercero no vinculado, substancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la titularidad del derecho de arrendamiento. Dicho subarriendo se contabilizará, por parte del arrendatario, como un arrendamiento financiero al tercero, aunque éste pudiera registrarlo como un arrendamiento operativo.

Contabilización de los arrendamientos en los estados financieros de los arrendatarios

Arrendamientos financieros ^{E3}

E3 [IFRIC Update—junio de 2005 *La NIC 17 Subarrendados financieros de arrendamientos financieros*. La CINIIF consideró una sugerencia que la NIC 17 necesitaba una interpretación sobre cuando los activos obtenidos bajo arrendamientos financieros (por ejemplo, de fabricantes) son, a su vez, arrendados de forma inmediata por intermediarios, en arrendamientos financieros, a usuarios finales. Esto era porque había una posibilidad de que los intermediarios traten los activos como inventarios cuando los reciban del fabricante y a continuación lo vendan al usuario final. El CINIIF adoptó el punto de vista de que esta cuestión estaba cubierta adecuadamente por las guías de la NIC 17 para arrendamientos financieros (para el intermediario en su calidad de arrendatario y un arrendador y para el usuario final como arrendatario) y por los requerimientos de baja en cuentas de la NIC 39 (párrafos 39 a 42) a medida que se aplican a los pasivos por arrendamientos financieros del intermediario. La CINIIF no estuvo de acuerdo con el tratamiento que había sido sugerido. (La NIIF 9 sustituyó a la NIC 39.)]

Reconocimiento inicial

- 20 **Al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, éste se reconocerá, en el estado de situación financiera del arrendatario, como un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento. Al calcular el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, se tomará como factor de descuento la tasa de interés implícita en el arrendamiento, siempre que sea practicable determinarla; de lo contrario se usará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario. Cualquier costo directo inicial del arrendatario se añadirá al importe reconocido como activo.**
- 21 Las transacciones y demás eventos se contabilizarán y presentarán de acuerdo con su fondo económico y realidad financiera, y no solamente en consideración a su forma legal. Mientras la forma legal de un acuerdo de arrendamiento puede significar que el arrendatario no adquiera la titularidad jurídica sobre el bien arrendado, en el caso de un arrendamiento financiero su fondo económico y realidad financiera implican que el arrendatario adquiere los beneficios económicos derivados del uso del activo arrendado durante la mayor parte de su vida económica, contrayendo al hacerlo, como contraprestación por tal derecho, una obligación de pago aproximadamente igual, al inicio del arrendamiento, al valor razonable del activo más las cargas financieras correspondientes.
- 22 Si esta operación de arrendamiento no quedara reflejada en el estado de situación financiera del arrendatario, los recursos económicos y el nivel de obligaciones de una entidad estarían infravalorados, distorsionando los ratios financieros. Será apropiado, por tanto, que el arrendamiento financiero se reconozca, en el estado de situación financiera del arrendatario, como un activo y como una obligación de pagar cuotas de arrendamiento en el futuro. Al comienzo del plazo del arrendamiento, el activo y la obligación de pagar cuotas futuras se reconocerán en el estado de situación financiera por los mismos importes, excepto si existen costos directos iniciales para el arrendatario, que se añadirán al importe reconocido como activo.

- 23 No resultará adecuado presentar las obligaciones relativas a los bienes arrendados, en los estados financieros, [Referencia: párrafo 10, NIC 1] como deducciones del valor de los activos correspondientes. En caso de que la entidad realice, en el estado de situación financiera, distinción [Referencia: párrafos 60 a 65, NIC 1] entre pasivos corrientes y no corrientes, observará [Referencia: párrafos 69 a 76, NIC 1] esta misma distinción para las deudas derivadas de los arrendamientos.
- 24 Es frecuente incurrir en ciertos costos directos iniciales al emprender actividades específicas de arrendamiento, tales como los que surgen al negociar y asegurar los acuerdos y contratos correspondientes. Los costos que sean directamente atribuibles a las actividades llevadas a cabo por parte del arrendatario en un arrendamiento financiero se incluirán como parte del valor del activo reconocido en la transacción^{E4}

E4 .[IFRIC Update—marzo de 2014; NIC 17 Arrendamientos—significado de "costos incrementales". El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración sobre la NIC 17 Arrendamientos. La solicitud se relaciona con el significado de "costos incrementales" dentro del contexto de la NIC 17. Quien envió la solicitud pregunta si los costos salariales del personal permanente involucrado en la negociación y acuerdo de nuevos arrendamientos cumple los requisitos de los "costos incrementales" dentro del contexto de la NIC 17 y debería, por ello, incluirse como costos directos iniciales en la medición inicial de la cuenta por cobrar por arrendamiento financiero. El Comité de Interpretaciones destacó que los costos fijos internos no cumplen los requisitos de los "costos incrementales". Solo los costos en los que no se habría incurrido si la entidad no hubiera negociado o acordado un arrendamiento deben incluirse en la medición inicial de la cuenta por cobrar por arrendamiento financiero. Sobre la base del análisis anterior, el Comité de Interpretaciones determinó que, a la luz de los requerimientos de las NIIF existentes, no era necesaria ni una interpretación ni una modificación a Normas y, por ello, decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

Medición posterior

- 25 Cada uno de los pagos mínimos por el arrendamiento se dividirá en dos partes que representan, respectivamente, las cargas financieras y la reducción de la deuda viva. La carga financiera total se distribuirá entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa de interés constante en cada periodo, sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar. Los pagos contingentes se cargarán como gastos en los periodos en los que sean incurridos.
- 26 En la práctica, y con la finalidad de simplificar los cálculos, el arrendatario podrá utilizar algún tipo de aproximación para distribuir las cargas financieras [Referencia: párrafo 82(b), NIC 1] entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento.
- 27 El arrendamiento financiero dará lugar tanto a un cargo por depreciación en los activos depreciables como a un gasto financiero [Referencia: párrafo 82(b), NIC 1] en cada periodo. La política de depreciación para activos depreciables arrendados será coherente con la seguida para el resto de activos depreciables que se posean, y la depreciación contabilizada se calculará sobre las bases establecidas en la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* [Referencia: párrafos 43 a 62, NIC 16] y en la NIC 38 *Activos Intangibles* [Referencia: párrafos 97 a 106, NIC 38]. Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del

plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor.

- 28 El importe depreciable del activo arrendado se distribuirá entre cada uno de los periodos de uso esperado, de acuerdo con una base sistemática, coherente con la política de depreciación que el arrendatario haya adoptado con respecto a los demás activos depreciables que posea. En caso de que exista certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al finalizar el plazo del arrendamiento, el periodo de utilización esperado será la vida útil del activo; en otro caso, el activo se depreciará a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cual sea menor.
- 29 El arrendamiento financiero dará lugar a un cargo por depreciación y a otro de tipo financiero en cada periodo, pero la suma de esos importes no será igual a la cuota a pagar en el periodo y, por tanto, no será adecuado considerar como gasto simplemente la cuota a pagar en el mismo. De acuerdo con lo anterior, es improbable que el activo y el pasivo correspondientes al arrendamiento sigan siendo de igual importe una vez iniciado el arrendamiento.
- 30 Para determinar si el activo arrendado ha visto deteriorado su valor, la entidad aplicará la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Información a revelar

- 31 **Además de cumplir los requisitos informativos fijados en la NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar, los arrendatarios revelarán en sus estados financieros la siguiente información, referida a los arrendamientos financieros:**
- (a) **Para cada clase de activos, el importe neto en libros al final del periodo sobre el que se informa.**
 - (b) **Una conciliación entre el importe total de los pagos del arrendamiento mínimos futuros al final del periodo sobre el que se informa, y su valor presente. Además, una entidad revelará el total de pagos del arrendamiento mínimos futuros al final del periodo sobre el que se informa, y de su valor presente, para cada uno de los siguientes periodos:**
 - (i) **hasta un año;**
 - (ii) **entre uno y cinco años;**
 - (iii) **más de cinco años.**
 - (c) **Cuotas contingentes reconocidas como gasto en el periodo.**
 - (d) **El importe total de los pagos futuros mínimos por subarriendo que se espera recibir, al final del periodo sobre el que se informa, por los subarriendos operativos no cancelables.**
 - (e) **Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento donde se incluirán, sin limitarse a ellos, los siguientes datos:**
 - (i) **las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado;**

- (ii) la existencia y, en su caso, los plazos de renovación o las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento; y
- (iii) las restricciones impuestas a la entidad en virtud de los contratos de arrendamiento, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.

32 Además de lo anterior, serán aplicables a los arrendatarios las exigencias de información fijadas por la NIC 16, NIC 36, NIC 38, NIC 40 y NIC 41, para los activos arrendados en régimen de arrendamiento financiero.

Arrendamientos operativos

33 Pagos por arrendamientos^{E5} bajo un arrendamiento operativo se reconocerá como un gasto de forma lineal a lo largo de la duración del arrendamiento a menos que otra base sistemática sea más representativa de la estructura temporal de los beneficios del usuario. ^{3,E6}

[Referencia: SIC-15]

E5 [IFRIC *Update*—julio de 2006; *Reconocimiento de arrendamientos contingentes*. Se solicitó al CINIIF que considerara si una estimación de cuentas por pagar/cobrar de arrendamientos contingentes bajo un arrendamiento operativo debe incluirse en los ingresos por arrendamientos/pagos por arrendamiento totales de forma lineal a lo largo de la duración del arrendamiento. El CINIIF destacó que, aunque la Norma no está clara en esta cuestión, ésta, en general, no conduce a que los arrendamientos contingentes se incluyan en el importe a reconocer de forma lineal a lo largo de la duración del arrendamiento. Por consiguiente, el CINIIF decidió no añadir esta cuestión a su agenda pero recomendó al Consejo que se modificara la NIC 17 para aclarar el enfoque pretendido por la Norma.]

E6 [IFRIC *Update*—noviembre de 2005; *NIC 17 Arrendamientos—Estructura temporal de los beneficios del usuario de un arrendamiento operativo*. Se solicitó al CINIIF que considerara el perfil de reconocimiento de gastos e ingresos de un arrendamiento operativo en el que los pagos anuales surgen de un porcentaje fijo a lo largo de la vida del arrendamiento. Los representados preguntaron si sería aceptable reconocer estos incrementos en cada periodo contable cuando se pretende compensar por la inflación anual esperada a lo largo del periodo de arrendamiento. El CINIIF destacó que la contabilización bajo la NIC 17 para arrendamientos operativos no incorpora ajustes para reflejar el valor temporal del dinero, por ejemplo defiriendo una parte de un pago actualizado a un periodo posterior. Más bien, la NIC 17 requiere una estructura lineal de reconocimiento de ingresos y gastos de un arrendamiento operativo a menos que otra base sistemática sea más representativa de la estructura temporal del beneficio del usuario. El CINIIF destacó que reconocer ingresos o gastos por elementos de inflación fijos anuales a medida que surgen no sería congruente con la estructura temporal de los beneficios de los usuarios. Por consiguiente, el CINIIF decidió no añadir este elemento a su agenda puesto que no esperaba que surja diversidad significativa en las prácticas. Nota: Al tomar la decisión anterior, los miembros del CINIIF consideraron las cartas de comentarios recibidas sobre el proyecto publicado en *Update* en septiembre, que confirmaron que esto no alteraba su opinión de los requerimientos de la NIC 17.]

34 Para los arrendamientos operativos, los pagos por arrendamientos (excluyendo los costos por servicios tales como seguros y mantenimiento) se reconocen como un gasto de forma lineal, a menos que otra base sistemática sea representativa de la estructura temporal de los beneficios del usuario, incluso si los pagos no se hacen sobre esa base.^{E7}

E7 [IFRIC *Update*—septiembre de 2008 *Estructura temporal de los beneficios de los usuarios*. El CINIIF recibió una solicitud de guías sobre la aplicación de los párrafos 33 y 34 de la NIC 17 que señala que "Para los

continúa...

3 Véase también la SIC-15 *Arrendamientos Operativos—Incentivos*

...continuación

arrendamientos operativos, los pagos correspondientes a las cuotas de arrendamiento (excluyendo los costos por otros servicios tales como seguros o mantenimiento) se reconocerán como gastos de forma lineal, a menos que resulte más apropiado el uso de otra base de carácter sistemático que recoja, de forma más representativa, el patrón de generación de beneficios para el usuario, independientemente de la forma concreta en que se realicen los pagos de las cuotas. La petición solicitaba guías sobre qué alternativas podrían ser apropiadas para reconocer de forma lineal los gastos por arrendamiento. El CINIIF destacó que ya habían sido solicitadas guías sobre este tema, y que por las razones señaladas más adelante, no se había añadido a la agenda. El CINIIF destacó que la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* y la NIC 38 *Activos Intangibles* requieren que una entidad reconozca el uso de activos productivos usando el método que mejor refleje "el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo" (énfasis añadido). Por el contrario la NIC 17 se refiere a la estructura temporal de los beneficios del usuario. Por ello, cualquier alternativa de reconocimiento lineal del gasto por arrendamiento bajo un arrendamiento operativo debe reflejar la estructura temporal del uso del activo arrendado. El CINIIF también destacó que no esperaba diversidad significativa en la práctica con respecto a la aplicación de este requerimiento. El CINIIF, por ello, decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

Información a revelar

35 Además de los requerimientos informativos fijados en la NIIF 7, los arrendatarios revelarán, en sus estados financieros, la siguiente información referida a los arrendamientos operativos:

- (a) el total de pagos futuros mínimos del arrendamiento, bajo contratos de arrendamiento operativo no cancelables para cada uno de los siguientes periodos:
 - (i) hasta un año;
 - (ii) entre uno y cinco años;
 - (iii) más de cinco años.
- (b) El importe total de los pagos futuros mínimos por subarriendo que se espera recibir, al final del periodo sobre el que se informa, por los subarriendos operativos no cancelables.
- (c) Cuotas de arrendamientos y subarriendos operativos reconocidas como gastos del periodo, revelando por separado los importes de los pagos mínimos por arrendamiento, las cuotas contingentes y las cuotas de subarriendo.
- (d) Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento concluidos por el arrendatario, donde se incluirán, sin limitarse a ellos, los siguientes datos:
 - (i) las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado;
 - (ii) la existencia y, en su caso, los plazos de renovación o las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento; y
 - (iii) las restricciones impuestas a la entidad en virtud de los contratos de arrendamiento financiero, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.

Contabilización de los arrendamientos en los estados financieros de los arrendadores

Arrendamientos financieros ^{EB}

E8 [IFRIC Update—junio de 2005 *La NIC 17 Subarrendos financieros de arrendamientos financieros*. La CINIIF consideró una sugerencia que la NIC 17 necesitaba una interpretación sobre cuando los activos obtenidos bajo arrendamientos financieros (por ejemplo, de fabricantes) son, a su vez, arrendados de forma inmediata por intermediarios, en arrendamientos financieros, a usuarios finales. Esto era porque había una posibilidad de que los intermediarios traten los activos como inventarios cuando los reciban del fabricante y a continuación lo vendan al usuario final. El CINIIF adoptó el punto de vista de que esta cuestión estaba cubierta adecuadamente por las guías de la NIC 17 para arrendamientos financieros (para el intermediario en su calidad de arrendatario y un arrendador y para el usuario final como arrendatario) y por los requerimientos de baja en cuentas de la NIC 39 (párrafos 39 a 42) a medida que se aplican a los pasivos por arrendamientos financieros del intermediario. La CINIIF no estuvo de acuerdo con el tratamiento que había sido sugerido.

Reconocimiento inicial

- 36** Los arrendadores reconocerán en su estado de situación financiera los activos que mantengan en arrendamientos financieros, y los presentarán como una partida por cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.
- 37** En una operación de arrendamiento financiero, sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad son transferidos por el arrendador y, por ello, las sucesivas cuotas a cobrar por el mismo se consideran como reembolsos del principal y remuneración financiera del arrendador por su inversión y servicios.
- 38** Es frecuente que el arrendador incurra en ciertos costos directos iniciales, entre los que se incluyen comisiones, honorarios jurídicos y costos internos que son incrementales y directamente atribuibles a la negociación y contratación del arrendamiento. De ellos se excluyen los costos de estructura indirectos, tales como los incurridos por un equipo de ventas y comercialización. En el caso de arrendamientos financieros distintos de aquéllos en los que está implicado un productor o distribuidor que también es arrendador, los costos directos iniciales se incluirán en la medición inicial de los derechos de cobro por el arrendamiento financiero, y disminuirán el importe de los ingresos reconocidos a lo largo del plazo de arrendamiento. La tasa de interés implícita del arrendamiento se define de forma que los costos directos iniciales se incluyen automáticamente en los derechos de cobro del arrendamiento financiero; esto es, no hay necesidad de añadirlos de forma independiente. Los costos incurridos por productores o distribuidores, que también son arrendadores, en relación con la negociación y contratación de un arrendamiento, se excluyen de la definición de costos directos iniciales. En consecuencia, éstos se excluirán de la inversión neta del arrendamiento y se reconocerán como gastos cuando **[Referencia: párrafos 42 a 44]** se reconozca el beneficio de la venta, lo que para un arrendamiento financiero tiene lugar normalmente al comienzo del plazo de arrendamiento. **[Referencia: párrafos FC18 a FC21, Fundamentos de las Conclusiones]**

Medición posterior

- 39 **El reconocimiento de los ingresos financieros se basará en una pauta que refleje, en cada uno de los periodos, una tasa de rendimiento constante sobre la inversión financiera neta que el arrendador ha realizado en el arrendamiento financiero.**
- 40 Un arrendador aspira a distribuir el ingreso financiero sobre una base sistemática y racional, a lo largo del plazo del arrendamiento. Esta distribución se basará en una pauta que refleje un rendimiento constante en cada periodo sobre la inversión neta relacionada con el arrendamiento financiero. Los pagos del arrendamiento relativos a cada periodo, una vez excluidos los costos por servicios, se destinarán a cubrir la inversión bruta en el arrendamiento, reduciendo tanto el principal como los ingresos financieros no devengados.
- 41 Las estimaciones de los valores residuales no garantizados utilizados al computar la inversión bruta del arrendador en el arrendamiento serán objeto de revisiones regulares. Si se hubiera producido una reducción permanente en la estimación del valor residual no garantizado, se procedería a revisar la distribución del ingreso financiero no devengado a lo largo del plazo del arrendamiento, y cualquier reducción respecto a las cantidades de ingresos ya devengados se reconocerá inmediatamente.
- 41A Un activo sometido a un arrendamiento financiero, que haya sido clasificado como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta) **[Referencia: párrafos 6 a 14, NIIF 5]** de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, se contabilizará según lo establecido en esa NIIF. **[Referencia: párrafos 15 a 42, NIIF 5]**
- 42 **Los arrendadores que son también fabricantes o distribuidores reconocerán los resultados derivados de la venta [Referencia: párrafo 44] en el periodo, de acuerdo con las políticas contables utilizadas por la entidad para el resto de las operaciones de venta directa. Si se han aplicado tasas de interés artificialmente bajas, el resultado por la venta se reducirá al que se hubiera obtenido de haber aplicado tasas de interés de mercado. Los costos incurridos por el fabricante o el distribuidor que sea también arrendador, y estén relacionados con la negociación o la contratación del arrendamiento, se reconocerán como un gasto cuando se reconozca el resultado de la venta.**
- 43 Los fabricantes o distribuidores ofrecen a menudo a sus clientes la posibilidad de comprar o alquilar un activo. El arrendamiento financiero de un activo, cuando el arrendador es también fabricante o distribuidor, dará lugar a dos tipos de resultados:
- (a) la pérdida o ganancia equivalente al resultado de la venta directa del activo arrendado, a precios normales de venta, teniendo en cuenta todo tipo de descuentos comerciales y rebajas que sean aplicables; y
 - (b) la ganancia financiera que se obtenga en el transcurso del periodo del arrendamiento.

- 44 El ingreso de actividades ordinarias por venta registrado al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, por un arrendador que sea fabricante o distribuidor, es igual al valor razonable del activo o, si fuera menor, al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, descontados a una tasa de interés de mercado. El costo de la venta reconocido al comienzo del plazo del arrendamiento es el costo de la propiedad arrendada, o la cantidad por la que estuviese contabilizada si fuera diferente, menos el valor presente del valor residual no garantizado. La diferencia entre el ingreso de actividades ordinarias y el costo de la venta es la ganancia en la venta, que se reconocerá como tal de acuerdo con las políticas seguidas por la entidad para las operaciones de venta directa.
- 45 Los fabricantes o distribuidores que son también arrendadores aplican a veces tasas de interés artificialmente bajas a fin de atraer a los clientes. El uso de dichas tasas podría significar el reconocimiento, en el momento de la venta, de una porción excesiva del resultado total de la transacción. En el caso de que se empleen tasas de interés artificialmente bajas, el resultado de la venta **[Referencia: párrafo 44]** quedará reducido al que se hubiera obtenido de aplicar una tasa de interés de mercado.
- 46 Los costos directos iniciales en los que incurran los arrendadores que son fabricantes o distribuidores en relación con la negociación y contratación de un arrendamiento financiero, se reconocerán como gastos al comienzo del plazo del arrendamiento, puesto que están relacionados principalmente con la obtención de las ganancias del fabricante o distribuidor en la venta. **[Referencia: párrafo 44]**

Información a revelar

- 47 **Además de cumplir los requisitos informativos fijados en la NIIF 7, los arrendadores revelarán en sus estados financieros la siguiente información, referida a los arrendamientos financieros:**
- (a) **una conciliación entre la inversión bruta en el arrendamiento al final del periodo sobre el que se informa y el valor presente de los pagos mínimos a recibir en esa misma fecha. Además, la entidad revelará, al final del periodo sobre el que se informa, la inversión bruta en el arrendamiento y el valor presente de los pagos mínimos a recibir en esa misma fecha, para cada uno de los siguientes periodos:**
 - (i) **hasta un año;**
 - (ii) **entre uno y cinco años;**
 - (iii) **más de cinco años.**
 - (b) **los ingresos financieros no acumulados (o no devengados);**
 - (c) **el importe de los valores residuales no garantizados reconocidos a favor del arrendador;**
 - (d) **las correcciones de valor acumuladas que cubran insolvencias relativas a los pagos mínimos por el arrendamiento pendientes de cobro;**
 - (e) **las cuotas contingentes reconocidas en los ingresos del periodo;**

(f) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos concluidos por el arrendador.

48 A menudo resulta útil informar, como indicador del crecimiento en la actividad arrendadora, sobre la inversión bruta en arrendamientos financieros conseguida en el periodo, deducidos los correspondientes ingresos financieros no acumulados (o no devengados), a la que se restarán los importes de los contratos de arrendamiento cancelados en ese mismo intervalo de tiempo.

Arrendamientos operativos

49 **Los arrendadores presentarán en su estado de situación financiera los activos dedicados a arrendamientos operativos de acuerdo con la naturaleza de tales bienes.**

50 **Cobros por arrendamientos^{E9} por arrendamientos operativos se reconocerá como un ingreso de forma lineal a lo largo de la duración del arrendamiento a menos que otra base sistemática sea más representativa de la estructura temporal en que se disminuye el beneficio del uso derivado del activo arrendado.^{4,E10}**

E9 [IFRIC *Update*—julio de 2006; *Reconocimiento de arrendamientos contingentes*. Se solicitó al CINIIF que considerara si una estimación de cuentas por pagar/cobrar de arrendamientos contingentes bajo un arrendamiento operativo debe incluirse en los ingresos por arrendamientos/pagos por arrendamiento totales de forma lineal a lo largo de la duración del arrendamiento. El CINIIF destacó que, aunque la Norma no está clara en esta cuestión, ésta, en general, no conduce a que los arrendamientos contingentes se incluyan en el importe a reconocer de forma lineal a lo largo de la duración del arrendamiento. Por consiguiente, el CINIIF decidió no añadir esta cuestión a su agenda pero recomendó al Consejo que debe modificarse la NIC 17 para aclarar el enfoque pretendido por la Norma.]

E10 [IFRIC *Update*—noviembre de 2005; *NIC 17 Arrendamientos—Estructura temporal de los beneficios del usuario de un arrendamiento operativo*. Se solicitó al CINIIF que considerara el perfil de reconocimiento de gastos e ingresos de un arrendamiento operativo en el que los pagos anuales surgen de un porcentaje fijo a lo largo de la vida del arrendamiento. Los representados preguntaron si sería aceptable reconocer estos incrementos en cada periodo contable cuando se pretende compensar por la inflación anual esperada a lo largo del periodo de arrendamiento. El CINIIF destacó que la contabilización bajo la NIC 17 para arrendamientos operativos no incorpora ajustes para reflejar el valor temporal del dinero, por ejemplo defiriendo una parte de un pago actualizado a un periodo posterior. Más bien, la NIC 17 requiere una estructura lineal de reconocimiento de ingresos y gastos de un arrendamiento operativo a menos que otra base sistemática sea más representativa de la estructura temporal del beneficio del usuario. El CINIIF destacó que reconocer ingresos o gastos por elementos de inflación fijos anuales a medida que surgen no sería congruente con la estructura temporal de los beneficios de los usuarios. Por consiguiente, el CINIIF decidió no añadir este elemento a su agenda puesto que no esperaba que surja diversidad significativa en las prácticas. *Nota: Al tomar la decisión anterior, los miembros del CINIIF consideraron las cartas de comentarios recibidas sobre el proyecto publicado en Update en septiembre, que confirmaron que esto no alteraba su opinión de los requerimientos de la NIC 17.*]

51 Los costos incurridos en la obtención de ingresos por arrendamiento, incluyendo la depreciación del bien, se reconocerán como gastos. Los ingresos por arrendamiento (excluyendo lo que se reciba por servicios tales como seguro y conservación) se reconocerán de una forma lineal en el plazo del arrendamiento, incluso si los cobros no se perciben con arreglo a tal base, a menos que otra fórmula sistemática sea más representativa del patrón temporal con el que los beneficios derivados del uso del activo arrendado disminuyen.

⁴ Véase también la SIC-15 *Arrendamientos Operativos—Incentivos*

- 52 Los costos directos iniciales, incurridos por el arrendador en la negociación y contratación de un arrendamiento operativo, se añadirán al importe en libros del activo arrendado y se reconocerán como gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento.
- 53 La depreciación de los activos depreciables arrendados se efectuará de forma coherente con las políticas normalmente seguidas por el arrendador para activos similares, y se calculará con arreglo a las bases establecidas en la NIC 16 [Referencia: párrafos 43 a 62, NIC 16] y en la NIC 38 [Referencia: párrafos 97 a 106, NIC 38].
- 54 Para determinar si el activo arrendado ha visto deteriorado su valor, la entidad aplicará la NIC 36.
- 55 El arrendador, que sea a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, no reconocerá ningún resultado por la venta cuando celebre un contrato de arrendamiento operativo, puesto que la operación no es en ningún modo equivalente a una venta.

Información a revelar

- 56 Además de cumplir con los requerimientos informativos fijados en la NIIF 7, los arrendadores revelarán, en sus estados financieros, la siguiente información referida a los arrendamientos operativos:
- (a) el importe total de los pagos mínimos del arrendamiento futuros correspondiente a los arrendamientos operativos no cancelables, así como los importes que corresponden a los siguientes plazos:
 - (i) hasta un año;
 - (ii) entre uno y cinco años;
 - (iii) más de cinco años.
 - (b) el total de las cuotas de carácter contingente reconocidas como ingreso en el periodo;
 - (c) una descripción general de las condiciones de los arrendamientos acordados por el arrendador.
- 57 Además, serán también de aplicación para los arrendadores de activos en régimen de arrendamiento operativo, los requisitos de información exigidos en la NIC 16, la NIC 36, la NIC 38, la NIC 40 y la NIC 41.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior ^{E11}

E11 [IFRIC Update—marzo de 2007; *Venta y arrendamiento posterior con acuerdos de recompra*. Durante el curso del desarrollo de su Interpretación sobre los acuerdos de concesión de servicios, el CINIIF provisionalmente concluyó que una transacción que tomó la forma de una venta con arrendamiento posterior no debe contabilizarse como si incorporase un acuerdo de recompra. La razón era que el vendedor/arrendatario retiene el control del activo en virtud de un acuerdo de recompra. Por ello, los criterios para el reconocimiento de una venta del párrafo 14 de la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* no se cumplirían. Sin embargo, en su reunión de mayo de 2006, el CINIIF destacó que esta conclusión provisional se aplicaría más ampliamente que a los acuerdos de concesión de servicios y que el tema debe estar sujeto a un proyecto separado. En esta reunión, el CINIIF consideró si las condiciones para el reconocimiento de una venta del párrafo 14 de la NIC 18 deben cumplirse antes de que una transacción se

continúa...

NIC 17

...continuación

contabilice como una transacción de venta con arrendamiento posterior según la NIC 17. En concreto, el CINIIF consideró si las transacciones que toman forma de una transacción de venta con arrendamiento posterior deben contabilizarse como tales cuando el vendedor/arrendatario retiene el control efectivo del activo arrendado a través de un acuerdo u opción de recompra. El CINIIF destacó que la NIC 17 en lugar de la NIC 18 proporciona las guías más específicas con respecto a las transacciones de venta con arrendamiento posterior. Por consiguiente, no es necesario aplicar los requerimientos del párrafo 14 de la NIC 18 a las transacciones de venta con arrendamiento posterior dentro del alcance de la NIC 17. Sin embargo, el CINIIF también destacó que la NIC 17 se aplica solo a transacciones que conllevan un derecho a usar un activo. La SIC-27 *Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento* y la CINIIF 4 *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento* proporcionan guías sobre cuándo un acuerdo conlleva un derecho de uso. Si, aplicando los criterios de la SIC-27 y de la CINIIF 4 una entidad determina que un acuerdo no conlleva un derecho de uso, la transacción queda fuera del alcance de la NIC 17 y la contabilización de la venta con arrendamiento posterior de la NIC 17 no debe utilizarse. El CINIIF destacó que no existen interpretaciones significativamente divergentes en la práctica sobre esta cuestión y que no esperaba que surgiera esta divergencia de interpretación. Por ello, el CINIIF, decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

- 58 Una venta con arrendamiento posterior es una transacción que implica la enajenación de un activo y su posterior arrendamiento al vendedor. Las cuotas del arrendamiento y el precio de venta son usualmente interdependientes, puesto que se negocian simultáneamente. El tratamiento contable de las operaciones de venta con arrendamiento posterior dependerá del tipo de arrendamiento implicado en ellas.
- 59 **Si una venta con arrendamiento posterior [Referencia: párrafo 58] resulta en un arrendamiento financiero, cualquier exceso del importe de la venta sobre el importe en libros del activo enajenado no se reconocerá inmediatamente como resultado en los estados financieros del vendedor arrendatario. Este exceso se diferirá y amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.**
- 60 Si el arrendamiento posterior es un arrendamiento financiero, la operación es un medio por el cual el arrendador suministra financiación al arrendatario con el activo como garantía. Por esta razón, no será apropiado considerar el exceso del importe de la venta sobre el importe en libros del activo como un resultado realizado. Este exceso se diferirá y amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.
- 61 **Si una venta con arrendamiento posterior [Referencia: párrafo 58] resultase ser un arrendamiento operativo, y quedase claro que la operación se ha establecido a su valor razonable, cualquier [Referencia: párrafo 58] resultado se reconocerá inmediatamente como tal. Si el precio de venta fuese inferior al valor razonable, todo resultado se reconocerá inmediatamente, excepto si la pérdida resultase compensada por cuotas futuras por debajo de los precios de mercado, en cuyo caso se diferirá y amortizará en proporción a las cuotas pagadas durante el periodo en el cual se espera utilizar el activo. Si el precio de venta fuese superior al valor razonable, dicho exceso se diferirá y amortizará en el periodo durante el cual se espere utilizar el activo.**
- 62 Si el arrendamiento posterior fuese un arrendamiento operativo, y tanto las cuotas como el precio se estableciesen utilizando valores razonables, se habrá producido efectivamente una operación normal de venta y se reconocerá inmediatamente cualquier resultado derivado de la misma.

- 63 **En los contratos de arrendamiento operativo, si el valor razonable del bien en el momento de la venta con arrendamiento posterior [Referencia: párrafo 58] fuera inferior a su importe en libros, la pérdida derivada de la diferencia entre ambas cifras se reconocerá inmediatamente.**
- 64 Sin embargo, para los arrendamientos financieros, tal ajuste no será necesario, salvo que se haya producido un deterioro del valor, en cuyo caso el importe en libros se rebajará hasta que alcance el importe recuperable, de acuerdo con la NIC 36.
- 65 Requerimientos de información a revelar para arrendatarios [Referencia: párrafos 31, 32 y 35] y arrendadores [Referencia: párrafos 47, 48, 56 y 57] se aplican igualmente a las transacciones de venta con arrendamiento posterior [Referencia: párrafo 58] En el caso de la descripción general de los acuerdos relevantes de los arrendamientos, será oportuno revelar las disposiciones no habituales que se hayan incluido en los acuerdos, o bien en los términos de las transacciones de venta con arrendamiento posterior.
- 66 Las operaciones de venta con arrendamiento posterior [Referencia: párrafo 58] pueden cumplir las condiciones para tener que informar por separado de ellas según la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.
[Referencia: párrafos 29 a 31, 55, 57 a 59, 77, 78, 85, 86, 97, 112(c) y 117, NIC 1]

Disposiciones transitorias

[Referencia: párrafo FC15, Fundamentos de las Conclusiones]

- 67 Conforme a lo establecido en el párrafo 68, se aconseja la aplicación retroactiva de esta Norma, pero no se obliga a ello. Si no se aplicase la Norma de forma retroactiva, se considerará que el saldo de cualquier arrendamiento financiero preexistente ha sido determinado de forma apropiada por parte del arrendador, el cual procederá en adelante a contabilizarlo, de acuerdo con el contenido de la presente Norma.
- 68 La entidad que previamente haya aplicado la NIC 17 (revisada en 1997) aplicará las modificaciones contenidas por esta Norma de forma retroactiva para todos los arrendamientos, o bien, si la NIC 17 (revisada en 1997) no se aplicó retroactivamente, para todos los arrendamientos que hayan comenzado desde que se aplicó por primera vez la citada Norma.
- 68A Una entidad evaluará nuevamente la clasificación de los componentes de terrenos de aquellos arrendamientos que no hayan vencido en la fecha en que la entidad adopte las modificaciones a que hace referencia el párrafo 69A sobre la base de la información existente al comienzo de dichos arrendamientos. Reconocerá un arrendamiento recién clasificado como arrendamiento financiero de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*. Sin embargo, si una entidad no tiene la información necesaria para aplicar las modificaciones de forma retroactiva:
- (a) aplicará las modificaciones a esos arrendamientos sobre la base de los hechos y circunstancias existentes en la fecha en que adopte las modificaciones; y

NIC 17

- (b) **reconocerá el activo y pasivo relacionados con el arrendamiento de terrenos recién clasificado como un arrendamiento financiero, a sus valores razonables en esa fecha; las diferencias entre dichos valores razonables se reconocerán en las ganancias acumuladas.**

[Referencia: párrafo FC8F, Fundamentos de las Conclusiones]

Fecha de vigencia

- 69 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.
- 69A Como parte del documento *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009, se eliminaron los párrafos 14 y 15 y se añadieron los párrafos 15A y 68A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2010. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

Derogación de la NIC 17 (revisada en 1997)

- 70 Esta Norma deroga la NIC 17 *Arrendamientos* (revisada en 1997).

Apéndice

Modificaciones a otros pronunciamientos

Las modificaciones de este apéndice se aplicarán en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Si una entidad aplica esta Norma a periodos anteriores, estas modificaciones se aplicarán también a esos periodos.

* * * * *

Las modificaciones contenidas en este apéndice cuando se emitió la Norma en 2003 se han incorporado a las NIIF pertinentes publicadas en este volumen.

NIC 17

Aprobación por el Consejo de la NIC 17 emitida en diciembre de 2003

La Norma Internacional de Contabilidad 17 *Arrendamientos* (revisada en 2003) fue aprobada para su emisión por los catorce miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Sir David Tweedie	Presidente
Thomas E Jones	Vicepresidente
Mary E Barth	
Hans-Georg Bruns	
Anthony T Cope	
Robert P Garnett	
Gilbert Gélard	
James J Leisenring	
Warren J McGregor	
Patricia L O'Malley	
Harry K Schmid	
John T Smith	
Geoffrey Whittington	
Tatsumi Yamada	