

Derechos del Subsuelo (NIIF 16 Arrendamientos)—Junio de 2019

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

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

¿Qué Norma NIIF considerará una entidad en primer lugar?

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

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

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

La definición de un arrendamiento

El párrafo 9 de la NIIF 16 señala que «un contrato es, o contiene, un arrendamiento si transmite el derecho a usar un activo identificado por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación».

Al aplicar el párrafo B9 de la NIIF 16 para cumplir la definición de un arrendamiento el cliente debe tener:

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

Activos identificados

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

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

El propietario del terreno no tiene el derecho de sustituir el espacio subterráneo a lo largo del periodo de uso.

Por consiguiente, el Comité concluyó que el espacio subterráneo especificado es un activo identificado como se describe en los párrafos B13 a B20.

Derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso

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

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

Derecho a decidir el uso

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

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

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

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

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