

Definición de arrendamiento-Derechos de Sustitución (NIIF 16 Arrendamientos)

Abril de 2023

El Comité recibió una solicitud sobre cómo evaluar si un contrato contiene un arrendamiento. La solicitud preguntaba si:

- a. el nivel en el que evaluar si un contrato contiene un arrendamiento—considerando cada activo por separado o todos los activos juntos—cuando el contrato es para el uso de más de un activo similar; y
- b. cómo evaluar si un contrato contiene un arrendamiento aplicando la NIIF 16 cuando el proveedor tiene derechos de sustitución particulares—es decir, el proveedor:
 - i. tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos durante todo el periodo de uso; pero
 - ii. no se beneficiaría económicamente del ejercicio de su derecho a sustituir el activo durante todo el periodo de uso.

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". La aplicación del párrafo B9 de la NIIF 16, para que un contrato cumpla la definición de 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.

El periodo de uso es "el periodo total de tiempo que se utiliza un activo para cumplir un contrato con un cliente (incluidos los periodos de tiempo no consecutivos)" (Apéndice A de la NIIF 16).

El párrafo B12 de la NIIF 16 señala que "una entidad evaluará si un contrato contiene un arrendamiento para cada componente potencial de arrendamiento separado" y remite a una entidad al párrafo B32 de la NIIF 16 para la guía de aplicación sobre componentes de arrendamiento separados. El párrafo B32 especifica que el derecho de uso de un activo subyacente es un componente de arrendamiento separado si:

- a. el arrendatario puede beneficiarse del uso del activo subyacente por sí solo o junto con otros recursos que estén fácilmente disponibles para el arrendatario; y
- b. el activo subyacente no depende ni está muy interrelacionado con los demás activos subyacentes del contrato.

Activo identificado

El primer requerimiento para que un contrato cumpla la definición de arrendamiento es que un cliente controle el uso de un activo identificado. Los párrafos B13 a B20 de la NIIF 16 proporcionan guías de aplicación sobre un activo identificado.

El párrafo B13 señala que "un activo se identifica normalmente por estar explícitamente especificado en un contrato. Sin embargo, un activo también puede identificarse por estar implícitamente especificado en el momento en que el activo se pone a disposición del cliente para su uso".

Pero "aunque se especifique un activo, un cliente no tiene el derecho de uso de un activo identificado si el proveedor tiene el derecho sustantivo de sustituir el activo durante todo el periodo de uso" (párrafo B14). En ese caso, el proveedor—y no el cliente—controla el uso del activo. En consecuencia, no existe un activo identificado; el contrato no contiene un arrendamiento.

Para que un derecho de sustitución sea *sustantivo*, el párrafo B14 señala que deben darse las dos condiciones siguientes:

- a. el proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos durante todo el periodo de uso (por ejemplo, el cliente no puede impedir que el proveedor sustituya el activo y el proveedor dispone fácilmente de activos alternativos o puede obtenerlos en un periodo de tiempo razonable); y
- b. el proveedor se beneficiaría económicamente del ejercicio de su derecho a sustituir el activo (es decir, se espera que los beneficios económicos asociados a la sustitución del activo superen los costos asociados a la sustitución del activo).

El párrafo B16 señala que "la evaluación por parte de una entidad de si el derecho de sustitución de un proveedor es sustantivo [...] excluirá la consideración de eventos futuros que, al inicio del contrato, no se considere probable que se produzcan".

Los párrafos B15 a B18 especifican requerimientos que significan, en cada una de las siguientes situaciones, que el derecho de sustitución de un proveedor *no* es sustantivo (o que el cliente no se ve privado de tener el derecho de uso de un activo identificado):

- a. el proveedor tiene el derecho o la obligación de sustituir el activo solo en una fecha determinada o tras el acaecimiento de un evento específico;
- b. el proveedor se beneficiaría económicamente del ejercicio de su derecho solo en caso de que suceda un evento futuro que, al inicio del contrato, no se considera probable que se produzca; o
- c. el proveedor tiene el derecho o la obligación de sustituir el activo solo para reparaciones y mantenimiento, si el activo no funciona correctamente o si está disponible una mejora técnica.

El párrafo B17 destaca que es más probable que los costos de la sustitución superen los beneficios asociados cuando el activo se encuentra en las instalaciones del cliente o en otro lugar.

Los párrafos FC112 a FC115 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la NIIF 16 explican el razonamiento del IASB al desarrollar los requerimientos sobre los derechos de sustitución. El párrafo FC113 señala que "la finalidad del IASB al incluir [estos requerimientos] es diferenciar entre:

- a. derechos de sustitución que dan lugar a que no haya un activo identificado porque el proveedor, y no el cliente, controla el uso de un activo; y
- b. derechos de sustitución que no cambien la esencia o el carácter del contrato porque no es probable, o práctica o económicamente factible, que el proveedor ejerza esos derechos".

El párrafo FC113 continúa explicando que, en el momento de desarrollar la NIIF 16, el IASB opinaba "que, en muchos casos, estará claro que el proveedor no se beneficiaría del ejercicio de un derecho de sustitución debido a los costos asociados a la sustitución de un activo".

El párrafo B19 requiere que el cliente suponga que el derecho de sustitución de un proveedor *no* es sustantivo si el cliente no puede determinar fácilmente si el proveedor tiene un derecho de sustitución sustantivo. El párrafo FC115 destaca que:

- a. El requerimiento del párrafo B19 responde a la preocupación de los interesados de que "en algunos casos sería difícil, si no imposible, para un cliente determinar si el derecho de sustitución de un proveedor es sustantivo".
- b. "Si los derechos de sustitución son sustantivos, el IASB considera que esto quedaría relativamente claro a partir de los hechos y las circunstancias".

En consecuencia, el Comité observó que los requerimientos de los párrafos B13 a B19 establecen un listón alto para que un cliente concluya que no existe un activo identificado cuando se especifica explícita o implícitamente un activo.

El Comité también observó que determinar si el derecho de un proveedor a sustituir un activo es sustantivo *durante todo* el periodo de uso, como requiere el párrafo B14, requiere juicio. El párrafo B14(a) especifica que un proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos durante todo el periodo de uso, incluso si el proveedor no dispone ya de activos alternativos pero podría obtenerlos en un periodo de tiempo razonable. Esto ilustra que el término "durante todo el periodo de uso" no significa en todo momento dentro de ese periodo.

Aplicación de los requerimientos de la NIIF 16 al hecho descrito en la solicitud

En los hechos descritos en la solicitud:

- a. *Un cliente firma un contrato de 10 años con un proveedor para el uso de 100 activos nuevos similares—baterías utilizadas en autobuses eléctricos. El cliente utiliza cada batería junto con otros recursos de los que dispone fácilmente (cada batería se utiliza en un autobús que el cliente posee o alquila a una parte no relacionada con el proveedor).*
- b. *Se supone que el proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos durante toda la vigencia del contrato de forma que se dé la condición del párrafo B14(a).*
- c. *Si se tuviera que sustituir una batería, se requeriría que el proveedor compensara al cliente por cualquier ingreso de actividades ordinarias perdido o por los costos incurridos mientras la sustitución tiene lugar. Que la sustitución sea económicamente beneficiosa para el proveedor en un momento dado depende tanto del importe de la compensación por pagar al cliente como del estado de la batería.*

- d. *Al inicio del contrato, se espera que el proveedor no se beneficie económicamente de la sustitución de una batería que haya sido utilizada durante menos de tres años, pero podría beneficiarse económicamente de la sustitución de una batería que haya sido utilizada durante tres años o más.*

El nivel en el que evaluar si un contrato contiene un arrendamiento

En los hechos descritos en la solicitud:

- a. el cliente puede beneficiarse del uso de cada activo (una batería) junto con otros recursos (un autobús) a su disposición; y
- b. cada batería no depende ni está muy interrelacionada con las demás baterías del contrato.

Por lo tanto, el Comité concluyó que, en los hechos descritos en la solicitud, aplicando el párrafo B12, el cliente evalúa si el contrato contiene un arrendamiento—incluyendo la evaluación de si el derecho de sustitución del proveedor es sustantivo—para cada componente potencial de arrendamiento separado, es decir, para cada batería.

Activo identificado

En el hecho descrito en la solicitud se especifica cada batería. Aunque no se especifique explícitamente en el contrato, una batería estaría implícitamente especificada en el momento en que se pone a disposición del cliente para su uso. Por lo tanto, el Comité observó que, a menos que el proveedor tenga el derecho sustantivo de sustituir la batería durante todo el periodo de uso, cada batería es un activo identificado.

En los hechos descritos en la solicitud, se asume que existe la condición del párrafo B14(a)—el proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos durante todo el periodo de uso. El Comité observó, sin embargo, que como no se espera que el proveedor se beneficie económicamente del ejercicio de su derecho a sustituir una batería durante al menos los tres primeros años del contrato, la condición del párrafo B14(b) no existe durante todo el periodo de uso. Por lo tanto, el proveedor no tiene el derecho sustantivo de sustituir una batería durante todo el periodo de uso. Aunque determinar si el derecho de sustitución de un proveedor es sustantivo durante todo el periodo de uso puede requerir juicio, el Comité observó que los hechos y circunstancias de estos hechos son tales que está claro que el derecho del proveedor no es sustantivo durante todo ese periodo.

La conclusión del Consejo

El Comité concluyó que, en los hechos descritos en la solicitud, cada batería es un activo identificado. Para evaluar si el contrato contiene un arrendamiento, el cliente aplicaría entonces los requerimientos de los párrafos B21 a B30 de la NIIF 16 para evaluar si, a lo largo del periodo de uso, tiene derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados del uso, y dirigir el uso, de cada batería. Si el cliente concluye que el contrato contiene un arrendamiento, aplicaría los requerimientos de los párrafos 18 a 21 de la NIIF 16 para determinar el plazo del arrendamiento.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 16 proporcionan una base adecuada para que una entidad evalúe el nivel en el que evaluar si el contrato contiene un arrendamiento y si existe un activo identificado en el esquema de hechos descrito en el requerimiento. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.