

INTERPRETACIÓN CINIIF 4 – IFRIC 4

Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento

REFERENCIAS

NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*

NIC 16 *Inmovilizado material* (revisada en 2003)

NIC 17 *Arrendamientos* (revisada en 2003)

NIC 38 *Activos Intangibles* (revisada en 2004)

ANTECEDENTES

1. Una entidad podrá realizar un acuerdo, que comprenda una transacción o una serie de transacciones vinculadas que no tenga la forma legal de un arrendamiento pero que implique el derecho de uso de un activo (por ejemplo un elemento de inmovilizado material), a cambio de un pago o una serie de pagos. Ejemplos de acuerdos en los que una entidad (el proveedor) puede haber obtenido el derecho de uso de un activo de otra entidad (el comprador), a menudo conjuntamente con otros servicios vinculados, serían los siguientes:

— acuerdos de subcontratación (por ejemplo, la subcontratación de las funciones de procesamiento de datos de una entidad),

— acuerdos de la industria de telecomunicación, por los cuales un suministrador de capacidad de red realiza contratos para suministrar a los compradores derechos sobre esa capacidad,

— acuerdos firmes de compra y otros acuerdos similares en los cuales los compradores deben efectuar pagos específicos con independencia de si efectivamente adquieren o no, los productos o servicios contratados (por ejemplo, un acuerdo firme de compra para adquirir sustancialmente toda la producción de un suministrador de generación de energía).

2. Esta Interpretación proporciona directrices para determinar si los acuerdos descritos son, o contienen, arrendamientos que deberían contabilizarse de acuerdo con la NIC 17. No da directrices para determinar cómo debería clasificarse un arrendamiento según esa Norma.

3. En algunos acuerdos, el activo subyacente objeto de arrendamiento es una parte de otro activo mayor. Esta Interpretación no se ocupa de cómo determinar cuándo una parte de dicho activo mayor es, por sí misma, el activo subyacente a efectos de aplicar la NIC 17. No obstante, los acuerdos en los cuales el activo subyacente podría representar una partida separada en la NIC 16 o en la NIC 38, caen dentro del alcance de esta Interpretación.

ALCANCE

4. Esta Interpretación no se aplica a acuerdos que son, o contienen, arrendamientos excluidos del alcance de la NIC 17.

CUESTIONES

5. Las cuestiones tratadas en esta Interpretación son:

- a) cómo determinar si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento definido en la NIC 17;
- b) cuándo debería hacerse la evaluación o reconsideración de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento, y
- c) en el caso de que un acuerdo sea, o contenga, un arrendamiento, cómo deberían separarse los pagos por el arrendamiento de los pagos derivados de cualquier otro elemento contenido en el acuerdo.

ACUERDO

Determinación de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento

6. La determinación de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento deberá basarse en el fondo económico del acuerdo, lo que exige una evaluación de si:

- a) el cumplimiento del acuerdo depende del uso de un activo o activos específico (el activo), y
- b) el acuerdo implica un derecho de uso del activo.

El cumplimiento del acuerdo depende del uso de un activo específico

7. Aunque el activo específico pueda estar explícitamente identificado en un acuerdo, no será el objeto del arrendamiento si el cumplimiento del acuerdo es independiente del uso de ese activo. Por ejemplo, si el proveedor estuviese obligado a entregar una cantidad determinada de bienes o servicios, y tiene el derecho y la posibilidad de suministrar estos bienes o servicios utilizando otros activos no especificados en el acuerdo, entonces el cumplimiento del acuerdo sería independiente del activo especificado y por tanto no contendría un arrendamiento. Una obligación de garantía que permita o requiera la sustitución de un activo igual o similar, cuando el activo específico no funcione adecuadamente, no impide su tratamiento como arrendamiento. Asimismo, una cláusula contractual (contingente o de otro tipo) que permita o requiera al proveedor que sustituya otros activos por cualquier razón en, o después de, una fecha especificada, no impide su tratamiento como arrendamiento antes de la fecha de sustitución.

8. Un activo habrá sido especificado implícitamente si, por ejemplo, el proveedor tiene o arrienda un único activo, con el cual cumple la obligación y, para este proveedor, no resulta factible o posible, desde el punto de vista económico, cumplir su obligación utilizando activos alternativos.

El acuerdo contiene un derecho de uso del activo

9. Un acuerdo implica el derecho de uso del activo si transfiere al comprador (arrendatario) el derecho a controlar el uso del activo subyacente. El derecho a controlar el uso del activo subyacente se transfiere cuando se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

a) el comprador tiene la capacidad o el derecho de explotar el activo, o dirigir a otros para que lo exploten en la forma que determine, con el fin de obtener o controlar un importe, que no sea insignificante, de la producción u otros servicios provenientes del activo;

b) el comprador tiene la capacidad o el derecho de controlar el acceso físico al activo subyacente, mientras, simultáneamente obtiene o controla una cantidad, que no sea insignificante, de la producción u otros servicios provenientes del activo;

c) los hechos y circunstancias indican que es remota la posibilidad de que una o más partes, distintas del comprador, obtengan más que un importe insignificante de la producción u otros servicios que el activo genere durante el período del acuerdo, y que el precio que el comprador pagará por la producción no está fijado contractualmente por unidad de producto ni es equivalente al precio de mercado corriente, por unidad de producto, en la fecha de entrega de dicho producto.

Evaluación o reconsideración de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento

10. La evaluación de si un acuerdo contiene un arrendamiento deberá efectuarse al inicio del acuerdo, es decir, en la primera de las dos fechas siguientes: la del acuerdo o la del compromiso entre las partes sobre los términos fundamentales del acuerdo, considerando todos los hechos y circunstancias. La reconsideración de si el acuerdo contiene un arrendamiento, tras el inicio del mismo, se hará sólo si se cumple una de las siguientes condiciones:

a) se ha producido un cambio en los términos contractuales, a menos que dicho cambio corresponda a la renovación o prórroga del acuerdo;

b) se ha ejercido la opción de renovación o las partes han acordado una prórroga del acuerdo, a menos que los términos de la renovación o prórroga hubieran sido inicialmente incluidos en las condiciones del arrendamiento, de acuerdo con el párrafo 4 de la NIC 17. Una renovación o prórroga del acuerdo que no incluya modificación alguna de los términos del acuerdo original, ya se produzca antes o al final del plazo original del acuerdo, se evaluará, de acuerdo con los párrafos 6 a 9, sólo en lo que concierne al período de renovación o prórroga;

c) ha habido un cambio en la decisión de que el cumplimiento es, o no es, dependiente de un activo específico;

d) se ha producido un cambio sustancial en el activo, por ejemplo un cambio físico sustancial en el inmovilizado material.

11. La reconsideración de un acuerdo deberá estar basada en los hechos y circunstancias en la fecha de la reconsideración, incluyendo el plazo restante del acuerdo. Los cambios en las estimaciones (por ejemplo, el importe estimado de productos a entregar al comprador o a otros compradores potenciales) no implicarán necesariamente la reconsideración.

Si un acuerdo es reconsiderado y se determina que contiene un arrendamiento (o que no contiene un arrendamiento), deberá aplicarse la contabilización como arrendamiento (o dejar de aplicarse), desde:

a) en los casos a), c) o d) del párrafo 10, el momento en que ocurra el cambio en las circunstancias que den lugar a una reconsideración;

b) en el caso b) del párrafo 10, en el inicio del período de renovación o prórroga.

Diferenciación de los pagos específicos del arrendamiento, de otros pagos

12. Si el acuerdo contiene un arrendamiento, las partes aplicarán los requerimientos de la NIC 17 al elemento de arrendamiento del acuerdo, a menos que esté exento de dichos requerimientos de acuerdo con el párrafo 2 de la NIC 17. En consecuencia, si el acuerdo contiene un arrendamiento, será clasificado como arrendamiento financiero u operativo de acuerdo con los párrafos 7 a 19 de la NIC 17. Los demás elementos del acuerdo, que estén fuera del alcance de la NIC 17, se contabilizarán de acuerdo con otras Normas.

13. A efectos de aplicar los requerimientos de la NIC 17, los pagos y demás contraprestaciones requeridas por el acuerdo se separarán, al inicio del mismo o tras haber hecho la correspondiente reconsideración, entre aquéllos derivados del arrendamiento y aquéllos derivados de los otros elementos, sobre la base de sus valores razonables. Los pagos mínimos por el arrendamiento, definidos en el párrafo 4 de la NIC 17, incluyen sólo los pagos derivados del arrendamiento (es decir, el derecho de uso del activo) y excluyen los pagos por los otros elementos (por ejemplo, por servicios y el coste de los consumos de producción).

14. En algunos casos, la separación de los pagos por el arrendamiento de los pagos por los otros elementos del acuerdo exigirá que el comprador utilice alguna técnica de estimación. Por ejemplo, un comprador podría estimar los pagos del arrendamiento por referencia a un acuerdo de arrendamiento de activos comparables que no contenga elementos adicionales, o estimando los pagos por otros elementos del acuerdo por referencia a acuerdos comparables y, una vez estimados, deducir tales pagos de los pagos totales del acuerdo.

15. Si el comprador concluyera que es impracticable separar con fiabilidad los pagos:

a) si se trata de un arrendamiento financiero, reconocerá un activo y un pasivo por un mismo importe, igual al valor razonable del activo subyacente identificado en los párrafos 7 y 8 como objeto del arrendamiento. Posteriormente, se reducirá el pasivo por los pagos efectuados, reconociendo la carga financiera imputada a dicho pasivo mediante la utilización del tipo de interés incremental del endeudamiento del comprador (*);

b) si se trata de un arrendamiento operativo, tratará todos los pagos derivados del acuerdo como pagos por arrendamiento a fin de cumplir con los requisitos de información de la NIC 17, pero:

i) revelando tales pagos separadamente de los pagos mínimos de arrendamiento procedentes de otros acuerdos que no incluyan pagos por elementos no arrendados, y

ii) declarando que los pagos revelados también incluyen pagos por elementos no arrendados dentro del acuerdo.

(*) Es decir, el tipo de interés incremental del endeudamiento del arrendatario, definido en el párrafo 4 de la NIC 17.

FECHA DE VIGENCIA

16. La entidad aplicará esta Interpretación en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada. Si alguna entidad aplicase esta Interpretación para un período que comenzase antes del 1 de enero de 2006, revelará ese hecho.

TRANSICIÓN

17. La NIC 8 especifica cómo la entidad aplica un cambio en una política contable resultante de la aplicación inicial de una Interpretación. No se exige cumplir con tales requisitos cuando se aplique por primera vez esta Interpretación. Si la entidad aplica esta excepción, aplicará los párrafos 6 a 9 de esta Interpretación a los acuerdos existentes al inicio del período más antiguo para el que presente información comparativa de acuerdo con las NIIF, considerando los hechos y circunstancias existentes al principio de ese período.

Apéndice

Modificaciones a la NIIF 1 Adopción, por primera vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera

Las modificaciones contenidas en este Apéndice serán aplicadas en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si alguna entidad aplicase esta Interpretación para un período anterior, también se aplicarán estas modificaciones para dicho período.

A1. Se modifica tanto la NIIF 1 *Adopción, por primera vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera*, como los documentos que la acompañan, de la forma descrita a continuación.

En el párrafo 12, la referencia a los párrafos 13 a 25E se cambia a los párrafos 13 a 25F.

En el párrafo 13, se modifican las letras i) y j), y se inserta una nueva letra k), como se describe a continuación:

i) contratos de seguro (párrafo 25D);

j) pasivos por desmantelamiento incluidos en el coste del inmovilizado material (párrafo 25E); y

k) arrendamientos (párrafo 25F).

Tras el párrafo 25E se inserta un nuevo encabezamiento y el párrafo 25F, de la siguiente manera:

ARRENDAMIENTOS

IFRIC 4 *Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento*

25F. Una entidad que adopte por primera vez las NIIF puede aplicar la disposición transitoria de la CINIIF 4 *Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento*. En consecuencia, dicha entidad puede determinar si un acuerdo vigente en la fecha de transición a las NIIF contiene un arrendamiento, a partir de la consideración de los hechos y circunstancias existentes en dicha fecha.