

NORMAS INTERNACIONALES

Autores:

José Morales Díaz⁽¹⁾

Doctor por la Universidad
Complutense de Madrid

Socio del departamento de Corporate
Treasury de EY

jose.morales@clauastro-ieb.es

Profesor del IEB

Constancio Zamora Ramírez

Doctor por la Universidad de Sevilla

Profesor Titular de la Universidad
de Sevilla

constancio@us.es



La NIIF 16 es la nueva norma que regulará la contabilidad de los arrendamientos en el ámbito de las NIIF a partir del ejercicio 2019. El impacto previsto se espera que sea muy significativo tanto desde un punto de vista contable como de sistemas.

En el presente artículo analizamos el alcance de la NIIF 16 incluyendo ejemplos prácticos.

PALABRAS CLAVE

NIIF 16, definición de arrendamiento.

¿En qué casos un contrato se considera arrendamiento bajo la **NIIF 16**?



En el ámbito de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB) la norma que históricamente ha venido regulando la contabilidad de los contratos de arrendamiento es la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 17⁽²⁾. Esta norma será sustituida por la nueva NIIF 16 para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2019⁽³⁾.

Tal y como ya se ha reflejado en numerosos artículos y estudios (y como la gran mayoría de empresas que aplican las NIIF están comprobando), la implementación de la NIIF 16 va a conllevar (y está conllevando), por un lado, un gran impacto en los estados financieros de las empresas y, por otro lado, la necesidad de introducir importantes cambios en los sistemas y procesos (incluido procesos de información, contables y de negocio) (ver Morales, 2016, Morales 2018, y Morales y Zamora, 2018).

(1) Las interpretaciones incluidas en el presente artículo corresponden exclusivamente a sus autores.

(2) La primera versión de la NIC 17 (Contabilidad de Arrendamientos – *Accounting for Leases*) se emitió en septiembre de 1982.

(3) Cabe destacar que la NIIF 16 no solamente sustituye a la NIC 17, sino que también sustituye a las siguientes interpretaciones relacionadas con la NIC 17: CINIIF (Comité de Interpretación de la NIIF) 4, SIC (*Standing Interpretation Committee*) 15 y SIC 17.

El impacto se centra en los arrendatarios. Bajo NIC 17 los arrendatarios debían clasificar los contratos de arrendamiento en dos grupos: arrendamientos operativos o arrendamientos financieros. En los arrendamientos operativos el arrendatario simplemente reconocía un gasto por arrendamiento a lo largo del período de uso (sin reconocer activos o pasivos en balance⁽⁴⁾), mientras que en los arrendamientos financieros reconocía el bien arrendado en el activo (sujeto a amortización y deterioro) y una deuda en el pasivo (con los gastos por intereses correspondientes). La operación de arrendamiento financiero básicamente se contabilizaba como una compra financiada.

LA IMPLEMENTACIÓN DE LA NIIF 16 VA Y ESTÁ CONLLEVANDO UN GRAN IMPACTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS EMPRESAS Y LA NECESIDAD DE INTRODUCIR IMPORTANTES CAMBIOS EN LOS SISTEMAS Y PROCESOS

Bajo NIIF 16 desaparece la distinción entre arrendamiento operativo y financiero⁽⁵⁾, aplicándose en todos los casos (con alguna excepción voluntaria⁽⁶⁾) un modelo de capitalización similar al modelo de arrendamiento financiero de la NIC 17 (ver desarrollo, incluyendo ejemplos, en Morales y Zamora, 2018 b).

Una de las claves de la nueva norma, a la que las empresas se están enfrentando en la práctica, es el alcance de la misma. Esto es, las empresas se están planteando dos grandes preguntas: ¿qué entiende la NIIF 16 por contrato de arrendamiento? ¿Todos los contratos

de arrendamiento se regulan obligatoriamente por los principios incluidos en la NIIF 16?

La respuesta a las preguntas anteriores es muy relevante en determinados sectores. Por ejemplo, puede ocurrir que si un contrato cae dentro del alcance de la NIIF 16 esto conlleve el reconocimiento de un activo (derecho de uso) y de un pasivo de gran volumen y si cae fuera del alcance de la NIIF 16 (y se trata, por ejemplo, simplemente de un servicio) no conlleva el reconocimiento de ningún activo o pasivo (únicamente el reconocimiento de un gasto). La diferencia entre una situación y otra puede ser muy significativa, por ejemplo, en la imagen que proyecta la empresa a través de sus ratios, como la cobertura de deuda o el apalancamiento (Morales y Zamora, 2018)).

A lo largo del presente artículo trataremos de responder a las dos preguntas anteriores basándonos en lo establecido en la NIIF 16 (y en algunas interpretaciones) e intercalando el desarrollo de la normativa aplicable con múltiples situaciones reales. En primer lugar (apartado «Alcance de la NIIF 16») introduciremos el alcance de la NIIF 16 (qué entiende la norma por contrato de arrendamiento y qué tipo de contratos de arrendamiento estarían directamente excluidos aunque cumplieran la definición). A continuación, analizaremos cada uno de los aspectos o componentes de la definición de arrendamiento: el hecho de que deba existir un activo identificado (apartado «Activo identificado»), el hecho de que el arrendatario deba tener el derecho a obtener los beneficios económicos del uso del activo (apartado «Obtención de los beneficios económicos») y el hecho de que el arrendatario deba tener el derecho a dirigir el uso del activo (apartado «Derecho a dirigir el uso»). En el sexto apartado incluimos un gráfico que resume el proceso de toma de decisiones para determinar si un contrato cumple la definición de arrendamiento (incluido en el párrafo B31 de la NIIF 16). Finalmente, en el séptimo apartado incluimos la conclusión y a continuación una bibliografía en la que se puede profundizar en prácticamente todos los aspectos de la NIIF 16.

(4) En algún caso podía surgir algún activo o pasivo por pagos anticipados, pagos diferidos, etc.

(5) Esta distinción desaparece para los arrendatarios, pero no para los arrendadores, los cuales siguen clasificando los arrendamientos como operativos y financieros y aplicando el mismo modelo general que en la NIC 17.

(6) Contratos de corto plazo (menos de un año) o de bienes de bajo valor (ver desarrollo y análisis de estas excepciones en Morales y Zamora, 2018 (2)).

Cabe destacar que, a la fecha de esta publicación, no existen planes para incorporar esta normativa en el Plan General de Contabilidad (PGC — RD 1514/2007) se adaptara a la NIIF 16 (al menos por ahora)⁽⁷⁾. Por tanto, el PGC seguirá inspirado en los principios incluidos en la NIC 17. Esto conlleva las siguientes situaciones:

- Las empresas cotizadas en mercados de la Unión Europea deben aplicar las NIIF adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE) en sus estados financieros consolidados (incluida la NIIF 16⁽⁸⁾). No obstante, estas empresas, en los estados financieros individuales de sociedades domiciliadas en España no aplicarán los principios de la NIIF 16. Esto conlleva una doble contabilidad en los arrendamientos (con la consecuente complejidad adicional en sistemas).
- Algo similar ocurrirá en empresas que deban aplicar las NIIF por otras razones: *reporting* a la matriz, adopción voluntaria de las NIIF-UE en estados consolidados de empresas no cotizadas, etc.
- Las empresas no cotizadas y que no apliquen NIIF a ningún nivel (sino solamente el PGC) no se verán, en principio, afectadas por la NIIF 16, salvo que opten por normas NIIFs en sus cuentas anuales consolidadas.

ALCANCE DE LA NIIF 16

Introducción

Los principios incluidos en la NIIF 16 deben aplicarse a los contratos que cumplen la definición de arrendamiento (o a los contratos que incluyan algún componente que cumpla la

definición de arrendamiento⁽⁹⁾), independientemente de su forma o denominación jurídica.

El párrafo 9 de la NIIF 16 establece dos aspectos fundamentales en este sentido:

- Al inicio de un contrato, la entidad debe evaluar «si el contrato es, o contiene, un arrendamiento»⁽¹⁰⁾. Esto es, al inicio de cada contrato debe analizarse si el contrato (o algún componente del mismo) cumple la definición de arrendamiento (con el objetivo de determinar si entra o no en el alcance de la NIIF 16). Dicha evaluación no se vuelve a realizar posteriormente (a no ser que se lleven a cabo modificaciones del contrato, ver NIIF 16.11).

UN CONTRATO ES, O CONTIENE, UN ARRENDAMIENTO SI TRANSMITE EL DERECHO A CONTROLAR EL USO DE UN ACTIVO IDENTIFICADO POR UN PERÍODO DE TIEMPO A CAMBIO DE UNA CONTRAPRESTACIÓN

- «Un contrato es, o contiene, un arrendamiento [esto es, cumple la definición de arrendamiento] si transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado por un período de tiempo a cambio de una contraprestación».

La definición anterior; y los detalles de la misma, se desarrollan más en profundidad varios párrafos de la NIIF 16. Dichos párrafos determinan que, aparte del hecho de que deba establecerse un período de tiempo y una contraprestación (que ya se entiende en la propia

(7) Sí se adaptará la Circular 4/2017 del Banco de España aplicable a las Entidades de Crédito. Las situaciones que desarrollaremos a continuación no se darán en Entidades de Crédito.

(8) Ver Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de julio de 2002 (obligatoriedad de las NIIF en los estados consolidados de las empresas cotizadas) y Reglamento (UE) 2017/1986 de la Comisión de 31 de octubre de 2017 (adopción de la NIIF 16 por parte de la UE).

(9) Con relación a los componentes de los contratos ver subapartado que viene a continuación.

(10) Es importante destacar que la evaluación se realiza en la firma del contrato y no en el inicio del arrendamiento (*lease commencement date*) que es cuando el bien se pone a disposición de arrendatario. Esto debe ser así debido a que el arrendador debe clasificar el arrendamiento como operativo o financiero en la firma del contrato (ver NIIF 16.BC110).

definición), para que un contrato se considere un arrendamiento o incluya un componente de arrendamiento, deben cumplirse básicamente tres condiciones:

- Condición 1. Que exista un activo identificado objeto del arrendamiento (párrafos B13 a B20 de la NIIF 16) (ver desarrollo en apartado «Activo identificado»).
- Condición 2⁽¹¹⁾. Que el cliente tenga el derecho a obtener sustancialmente los beneficios económicos del uso del activo durante

magnitud de uso de un activo identificado (por ejemplo, el número de unidades para cuya producción se utilizará un elemento de un equipo).

El alcance de la NIIF 16 respecto a la NIC 17 y el ASC 840

Es importante mencionar que la definición de arrendamiento de la NIIF 16 no es muy diferente de la que se incluía en la NIC 17 y el resto de normas que la desarrollaban (en este caso la CINIF 4 y SIC 27). Tanto es así que la NIIF 16 permite, para los contratos vivos en



el período de uso (párrafos B21 a B23 de la NIIF 16) (ver desarrollo en apartado «Obtención de los beneficios económicos»).

- Condición 3. Que el cliente tenga el derecho a dirigir el uso del activo durante el período de uso (párrafos B24 a B27 de la NIIF 16) (ver desarrollo en apartado «Derecho a dirigir el uso»).

Si no se establece período de tiempo, no existe un contrato de arrendamiento, puesto que no se cumple la definición. Por ejemplo, imaginemos una cesión de uso de un terreno con carácter perpetuo. No obstante, el párrafo 10 de la NIIF 16 permite sustituir el establecimiento de un límite de tiempo por una referencia a la

(11) Las condiciones 2 y 3 están relacionadas con el derecho del arrendatario de controlar el activo durante un período de tiempo (el período de uso).

la primera aplicación, no replantearse si son arrendamientos o no, y continuar con la misma conclusión a la que se llegó con la NIC 17 (ver NIIF 16.C3)⁽¹²⁾.

No obstante lo anterior:

- Bajo NIC 17 a veces podría ser poco relevante (desde el punto de vista del arrendatario) que un contrato fuera arrendamiento operativo o, por ejemplo, servicio, debido que en ambos casos se contabilizaba de forma similar. No obstante, con la NIIF 16 el hecho que sea o no arrendamiento puede conllevar a aplicar o no el modelo de capitalización con lo que resulta muy relevante

(12) Esta posibilidad inicialmente no la incluía el Topic 842 (con relación al Topic 840) y posteriormente se incluyó (en enero de 2018) pero solamente para determinados contratos sobre terrenos (*land easements*).

llevar a cabo correctamente las clasificaciones de los contratos. De hecho, numerosas empresas están revisando la clasificación de sus contratos de cara a la implementación de la NIIF 16.

- La NIIF 16 se estructura de forma algo distinta a la NIC 17 y la guía es más amplia. Esto podría llevar, en algún caso, a conclusiones diferentes. Un cambio con relación a la CINIF 4 es el hecho de que, para que exista un arrendamiento, la NIIF 16 requiere que el cliente tenga el derecho a dirigir el uso del activo. Este requisito no se incluye en la CINIF 4. Adicionalmente, de acuerdo a CINIF 4.9 (b) el derecho a controlar el activo se transfiere cuando ninguna parte distinta del comprador obtiene un importe significativo de producción y el precio no es fijo por unidad de producto ni de mercado. Este requisito sobre precio fijo o de mercado no se incluye en la NIIF 16.

En el ámbito de las normas contables estadounidenses (USGAAP⁽¹³⁾), en febrero de 2016 el Financial Accounting Standard Board (FASB) emitió el nuevo ASC⁽¹⁴⁾ Topic 842 «Arrendamientos» (*Leases*) que sustituirá al actual ASC Topic 840. Las empresas cotizadas deben aplicar el Topic 842 para ejercicios que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2018 (15 de diciembre de 2019 para el resto de entidades) (ver Topic 842-10-65-1).

La definición de arrendamiento y su desarrollo son iguales en la NIIF 16 y el Topic 842. De hecho, estas normas han sido desarrolladas en gran parte de forma conjunta por parte del IASB y el FASB (aunque existen numerosas diferencias entre ellas fuera de la definición de arrendamiento).

Componentes de contratos

Un mismo contrato puede incluir uno o más componentes que pueden ser o no de arrendamiento. Cada componente debe contabilizarse de forma independiente. De hecho, ca-

ben múltiples combinaciones en función de las características del contrato.

Un mismo contrato puede tener más de un componente de arrendamiento (más de un arrendamiento). Esto es, puede incluir el derecho de uso de varios bienes que pueden utilizarse de forma independiente. Imaginemos un contrato que incluye el derecho de uso de un terreno, un edificio y una maquinaria (ver NIIF 16.BC133⁽¹⁵⁾). El párrafo B32 de la NIIF 16 establece que el derecho a usar un activo subyacente será un componente separado de arrendamiento si:

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

Igualmente, un mismo contrato puede incluir, a la vez, un componente que cumple la definición de arrendamiento y un componente que no lo cumple (o varios de cada tipo). Imaginemos un arrendamiento de un vehículo que incluye el servicio de mantenimiento. Mientras que el arrendamiento del vehículo sería un compo-

(13) *United States Generally Accepted Accounting Principles.*

(14) *Accounting Standards Codification.*

(15) Los párrafos que comienzan con BC se corresponden a las bases para las conclusiones (Basis for Conclusions).

nente de arrendamiento, el mantenimiento sería un componente de servicio.

En principio, la NIIF 16 obliga a separar los componentes. La cuota a pagar al proveedor debe asignarse a cada componente. La parte asignada a un componente de arrendamiento se contabilizará bajo NIIF 16 y la parte asignada a un componente que no es arrendamiento se contabiliza en función de la norma correspondiente (en función del tipo de operación del que se trate). Según el párrafo 14 de la NIIF 16: *«el precio individual relativo de los componentes de arrendamiento y de otro tipo se determinará basándose en el precio que el arrendador o un proveedor similar cobraría a una entidad en relación con ese componente, o un componente similar, por separado. Si no se dispone inmediatamente de un precio individual observable, el arrendatario estimará el precio individual, maximizando el uso de la información observable».*

UN MISMO CONTRATO PUEDE INCLUIR, A LA VEZ, UN COMPONENTE QUE CUMPLE LA DEFINICIÓN DE ARRENDAMIENTO Y UN COMPONENTE QUE NO LO CUMPLE (O VARIOS DE CADA TIPO)

No obstante, lo anterior, la NIIF 16 (párrafo 15) permite al arrendatario (como solución práctica), *«no separar los componentes de arrendamiento de los de otro tipo, contabilizando, en su lugar, cada componente de arrendamiento y cualesquiera componentes de otro tipo conexos como un único componente de arrendamiento. El arrendatario no aplicará esta solución práctica a los derivados implícitos que reúnan los criterios establecidos en el párrafo 4.3.3 de la NIIF 9».* Esta solución práctica se permite aplicar *«por clase de activo subyacente».*

Siguiendo con el ejemplo anterior del arrendamiento del vehículo que incluye mantenimiento,

el arrendatario tendría dos posibilidades bajo NIIF 16 (no el arrendador):

- Separar los componentes. Por un lado se contabilizaría el arrendamiento del vehículo bajo NIIF 16⁽¹⁶⁾ y por otro el gasto mantenimiento. La cuota total debe asignarse a cada uno de los componentes.
- No separar los componentes y registrar todo como un arrendamiento en el alcance de la NIIF 16.

Un tipo muy común de arrendamiento que suele incluir componentes que no son arrendamiento es el alquiler de un inmueble. Puede contener servicios como vigilancia o limpieza (que no son componentes de arrendamiento) o suministros (como electricidad o agua, que tampoco son componentes de arrendamiento). En estos casos, suele plantearse la duda de si los siguientes componentes son o no componentes de arrendamiento:

- Reembolso de impuestos a pagar por parte del arrendador (por ejemplo, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles).
- Repercusión de primas de seguros que cubren la propiedad del arrendador:

Para EY (2016 b, p.24), *«bajo NIIF 16, dichos costes no son componentes separados del contrato debido a que no representan pagos por bienes o servicios y se consideran parte del pago total que se asigna a los componentes separadamente identificados del contrato (esto es, componentes de arrendamiento y de no arrendamiento). Las entidades deben también evaluar si dichos pagos son fijos (o fijos en sustancia) o si son pagos variables».*

Esto es, en principio se trataría de pagos que forman parte del arrendamiento. No obstante, puede que, a efectos de la NIIF 16, se consideren pagos variables que no dependen de un índice o una tasa (ver Morales y Zamora, 2018 b apartado 3).

⁽¹⁶⁾ Asumiendo que la cesión de uso del vehículo cumple la definición de arrendamiento.

Exclusiones obligatorias del alcance de la norma

La NIIF 16 establece que determinados acuerdos o contratos (o componentes de contratos), aunque puedan cumplir la definición de arrendamiento, se excluyen directamente del alcance de la NIIF 16. Estos casos están enumerados en el párrafo 3 de la NIIF 16⁽¹⁷⁾:

- a) Acuerdos de arrendamiento para la explotación o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares. La NIIF 6 («Exploración y Evaluación de Recursos Minerales») es la norma que regula los derechos para explorar y evaluar recursos minerales.
- b) Al arrendamiento de activos biológicos que estén dentro del alcance de la NIC 41 (Agricultura) mantenidos por el arrendatario. Cabe destacar que los activos biológicos que son plantas productoras están dentro del alcance de la NIC 16 y no de la NIC 41 (ver NIC 16.3). Por tanto el arrendamiento de plantas productoras (como huertos o viñedos) sí entraría en el alcance de la NIIF 16 (ver NIIF 16.BC68(b)).
- c) Acuerdos de concesión de servicios que estén dentro del alcance de la CINIIF 12 («Acuerdos de Concesión de Servicios»).
- d) Licencias de propiedad intelectual otorgadas por un arrendador dentro del alcance de la NIIF 15 («Ingresos Ordinarios Procedentes de Contratos con Clientes»).
- e) Derechos que un arrendatario posea en virtud de acuerdos de licencia, dentro del alcance de la NIC 38 («Activos Intangibles»), para productos tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor.

(17) Las exclusiones son básicamente las mismas que las incluidas en la normativa anterior. De hecho, según el párrafo BC76 de la NIIF 16: "el IASB decidió que el alcance de la NIIF 16 debe basarse en el alcance de los requerimientos de arrendamiento de la NIC 17".

Por otro lado, los arrendatarios tienen la posibilidad (voluntaria) de excluir del alcance de la NIIF 16 los arrendamientos sobre activos intangibles distintos de los descritos en la letra e) anterior (ver NIIF 16.4). Algunos ejemplos podrían ser: licencias exclusivas para marcas, software, etc.

El párrafo BC71 de la NIIF 16 explica que el IASB decidió permitir (pero no obligar) tratar el arrendamiento de los intangibles anteriores bajo la NIIF 16. «El IASB reconoce que no hay base conceptual para excluir los arrendamientos de intangibles del alcance de la NIIF 16 para los arrendatarios. No obstante, el IASB concluyó que debería llevarse a cabo una revisión específica y completa de la contabilidad de los intangibles antes de obligar a que los arrendamientos de intangibles se contabilicen con la NIIF 16 (...)» (NIIF 16.BC71).

Por tanto, a la hora de implementar la NIIF 16 las empresas deben tomar la decisión de si incluir o no el arrendamiento de activos intangible (distintos de los mencionados en NIIF 16.3e) en el alcance de la NIIF 16 (y documentar dicha decisión) (ver Morales y Zamora, 2018 b, p.72).

ACTIVO IDENTIFICADO

Introducción

La primera de las tres condiciones detalladas en el apartado «Introducción – Alcance de la NIIF 16» para que exista un arrendamiento, es que en el acuerdo se identifique un activo concreto objeto de la cesión de uso. La identificación puede ser explícita (en el propio contrato) o implícita (en el momento en el que el activo se pone a disposición del cliente) (NIIF 16.B13).

Por ejemplo, en el arrendamiento de un vehículo, puede que el propio contrato haga referencia al vehículo concreto (modelo, matrícula, etc.) o puede que, aunque no sea así, una vez que el proveedor entrega al vehículo al cliente, le entrega un vehículo concreto.

En caso de que no exista un activo identificado en el contrato no se cumpliría esta condición y, por tanto, el contrato no entraría en el alcance de la NIIF 16.

EJEMPLO 1::

La Entidad A (proveedor) es dueña de un parking en Madrid que contiene tres plantas y 300 plazas de aparcamiento. El aparcamiento es público (cualquier usuario puede utilizarlo diariamente pagando el precio por minuto correspondiente en función de la duración de su estancia). Dicha entidad llega a un acuerdo la Entidad B (cliente) a través del cual la Entidad B puede utilizar, durante 3 años, una plaza de aparcamiento a cambio de una cuota fija mensual. No obstante, dicha plaza de aparcamiento no está especificada en el contrato. Cuando entre en el parking, el cliente puede estacionar su vehículo en cualquier plaza que encuentre libre.

El contrato anterior (entre la Entidad A y la Entidad B) no cumpliría la Condición I (la existencia de un activo identificado). No existe una plaza de aparcamiento identificada y, por tanto no sería un arrendamiento bajo el alcance de la NIIF 16.

Derecho de sustitución

Por otro lado, incluso si el activo está identificado implícita o explícitamente, la Condición I, activo identificado, no se cumple si el proveedor posee lo que se conoce como un «derecho de sustitución sustantivo» (ver NIIF 16 párrafos B14 a B19). Para que exista dicho «derecho de sustitución sustantivo» deben cumplirse los dos requisitos siguientes:

- a) Que el proveedor tenga la capacidad práctica de sustituirlo por activos alternativos durante todo el período de uso (por ejemplo, el cliente no puede impedir que el proveedor sustituya el activo y el proveedor dispone inmediatamente de activos alternativos o puede obtenerlos en un plazo de tiempo razonable); y
- b) que el proveedor se beneficie económicamente del ejercicio de su derecho a sustituir el activo (esto es, se espera que los beneficios económicos derivados de la sustitución del activo superen los costes de dicha sustitución).

Esto es, para que se considere que el «derecho de sustitución» sea sustantivo (y no una mera cláusula poco relevante), aparte de mencionarse en el contrato, debe tener cierto sentido económico. El proveedor tiene que tener el derecho de sustituir el activo por otro al cliente y además, debe existir cierta probabilidad de que lo haga (debido a que puede beneficiarse de ello).

El IASB menciona en las Bases para las Conclusiones que el objetivo de establecer estos requisitos es diferenciar entre derechos de sustitución que conllevan que el proveedor controle el uso del activo (en lugar del cliente) y derechos que no cambian la sustancia del contrato (NIIF 16.BC113).

EJEMPLO 2 :: (EXTRAÍDO DEL MANUAL DE EY (2018, 25 3.1.1))

Imaginemos que un proveedor de almacenamiento electrónico de datos (el proveedor) presta servicios (a un cliente) a través de un centro de datos centralizado, que implica la utilización de un servidor específico (Servidor N.º 9). El proveedor mantiene muchos servidores idénticos en un espacio único y accesible y determina, al inicio del contrato, que se le permite (y puede hacerlo fácilmente) cambiar el servidor por otro sin el consentimiento del cliente, a lo largo del período de uso. Además, el proveedor se beneficiaría económicamente de sustituir el activo por uno alternativo, debido a que con esto le permite optimizar el rendimiento de su red a un coste muy bajo. El proveedor ha aclarado que ha negociado este derecho de sustitución como un derecho importante en el acuerdo, y el derecho de sustitución ha afectado al precio del acuerdo.

En este caso el cliente no tiene el derecho a utilizar un activo identificado porque, al inicio del contrato, el proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir el servidor y se beneficia económicamente de dicha sustitución. No obstante, si el cliente no puede determinar de forma fiable si el proveedor tiene derecho de sustitución sustantivo (por ejemplo, no hay suficiente transparencia en las operaciones del proveedor), el cliente debe presumir que el derecho de sustitución no es sustantivo y concluir que es un activo identificado (NIIF 16.B19).

Otro ejemplo podría ser el siguiente:

EJEMPLO 3::

Imaginemos un cliente firma un contrato con una inmobiliaria para utilizar un local de un centro comercial por cinco años a cambio de un pago fijo mensual.

La inmobiliaria puede reubicar al cliente en otro local (tiene derecho de sustitución establecido en el contrato). No obstante, si ejerce el derecho, la inmobiliaria debe pagar la mudanza y una indemnización significativa. La inmobiliaria sólo se beneficiaría de la reubicación si otro potencial cliente estaría dispuesto a pagar un importe mucho más alto respecto de las condiciones de mercado.

En este caso, podría concluirse que, aunque existe derecho de sustitución, este no sería sustantivo.

El párrafo B15 de la NIIF 16 establece que «si el proveedor tiene el derecho o la obligación de sustituir el activo solo en una determinada fecha, o a partir de la misma, o si se produce un determinado hecho, el derecho de sustitución del proveedor no es sustantivo, ya que no tiene la capacidad práctica de sustituir el activo por activos alternativos durante todo el período de uso». Por ejemplo, imaginemos que el contrato establece que el arrendador debe cambiar el bien arrendado al arrendatario en caso de que dicho bien tenga un problema de funcionamiento. En este caso no se trataría de un «derecho de sustitución sustantivo» en el contexto de la NIIF 16 (ver NIIF 16.B18).

Contratos de capacidad

En la práctica, existen numerosos contratos de arrendamiento que permiten al cliente utilizar una parte de un activo (una parte de su capacidad). En estos casos, se plantea hasta qué punto dicha parte de la capacidad es un activo identificado en el contexto de la NIIF 16.

Generalmente, la parte de la capacidad será un activo identificado (y por tanto, cumpliría con la Condición 1) si es físicamente distinto.

Un ejemplo muy claro es una planta de un edificio (NIIF 16.B20).

En caso contrario (esto es, la cesión de una parte de la capacidad que no es físicamente distinta), no existiría un activo identificado a no ser que la parte cedida constituya sustancialmente toda la capacidad del activo subyacente.

EJEMPLO 4::

Un cliente contrata el uso de una parte de un almacén de petróleo (un tanque):

Caso 1: el cliente contrata el 10% de la capacidad del tanque. El petróleo que introduce el cliente se mezcla con el petróleo de otros clientes dentro del tanque, de tal forma que no se puede determinar qué parte concreta del tanque es objeto de uso por parte del cliente. En este caso no existiría un activo identificado (no se cumple la Condición 1).

Caso 2: igual que en el caso anterior pero con la diferencia de que el cliente contrata el 95% de la capacidad del tanque. En este caso, sí existiría un activo identificado (el tanque) (sí se cumple la Condición 1).

La propia NIIF 16 (ejemplo 3 dentro del párrafo IE2) incluye dos ejemplos de contratos sobre capacidad de cables de fibra óptica:

- En el primero de los ejemplos (3A), el objeto del contrato es la cesión de tres fibras ópticas oscuras (*dark fibres*) dentro de un cable más grande que une Hong Kong con Tokio. El cliente es el que toma las decisiones con relación a las tres fibras ópticas específicamente identificadas (cuándo utilizarlas, cuántos datos transportar en cada momento, etc.), las cuales están conectados a sus equipo. En este caso sí se trataría de un arrendamiento.
- En el segundo de los ejemplos (3B), lo que contrata el cliente es una capacidad equivalente a tres fibras dentro del cable pero dichas fibras no están especificadas. El proveedor es el que decide por qué fibras transmitir los datos del cliente (y el que toma el resto de decisiones con relación

al cable). Este caso no se trataría de un arrendamiento.

OBTENCIÓN DE LOS BENEFICIOS ECONÓMICOS

Introducción

Para que se cumpla la segunda condición mencionada en el apartado «Introducción – Alcance de la NIIF 16», el cliente debe tener derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos que se derivan del uso del activo a lo largo del período de uso (por ejemplo, teniendo el uso exclusivo del activo durante dicho período).

El término «sustancialmente todo» (que también lo hemos utilizado en el apartado anterior para los contratos de capacidad) no está definido en la NIIF 16 y, por tanto, pueden darse distintas interpretaciones en la práctica. Para EY (2018, Capítulo 25, apartado 3.1.4), *«las entidades pueden utilizar el término de forma similar a cómo lo utilizaban en la NIC 17 en el contexto de la clasificación del arrendamiento»*. Recordemos que la NIC 17 (párrafo 10d) (y también la NIIF 16 para el arrendador; ver NIIF 16.63d) establece que un arrendamiento es financiero si *«al inicio del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento representa, al menos, sustancialmente todo el valor razonable del activo objeto de la operación»*.

Bajo la NIC 17, numerosas entidades utilizaba un umbral del 90% como guía en este sentido (en gran parte por influencia del Topic 840 que sí menciona un umbral del 90%). Esto es, «sustancialmente todo» sería más del 90%. Para EY (2018, Capítulo 24, apartado 3.2.2) (con relación a la NIC 17), *«el test del 90% no es un requerimiento explícito de la norma y no debe aplicarse como una norma o de forma aislada, pero puede ser una herramienta útil para utilizar en la práctica ()»*.

Por otro lado, los beneficios económicos pueden obtenerse, por parte del cliente, de muchas formas (ya sea de forma directa o

indirecta). El párrafo B21 de la NIIF 16 menciona: la utilización directa, la tenencia del bien o el subarrendamiento del mismo. Además, los beneficios económicos del uso de un activo no solamente incluyen «su producto primario», sino que también incluyen sus «subproductos» (incluidos los posibles flujos de efectivo derivados de esos elementos), y otros beneficios económicos del uso del activo que puedan obtenerse de una transacción comercial con un tercero.

Por ejemplo, en un contrato sobre una central de producción de energía renovable, no solo debe analizarse si el cliente obtiene los beneficios relacionados con la producción de la energía, sino también (dependiendo de la normativa de aplicación) si obtiene los beneficios relacionados con los correspondientes créditos de energía renovable.

Los que no deben considerarse como beneficios económicos en este contexto, son los beneficios relacionados con la propiedad del activo (como, por ejemplo, beneficios fiscales relacionados con la propiedad) (ver NIIF 16.BC118).

A la hora de analizar el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso de un activo, la entidad debe considerar los beneficios económicos que se derivan del uso del activo dentro del alcance definido del derecho del cliente a usar el activo.

A la hora de analizar el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso de un activo, la entidad debe considerar los beneficios económicos que se derivan del uso del activo dentro del alcance definido del derecho del cliente a usar el activo. Por ejemplo (ver NIIF 16.B22):

- a) Si un contrato limita el uso de un vehículo de motor a solo un determinado territorio durante el período de uso, la entidad considerará solo los beneficios económicos del uso del vehículo de motor en dicho territorio, y no fuera de este;



b) si un contrato especifica que un cliente puede utilizar un vehículo de motor solo hasta un determinado número de kilómetros durante el período de uso, la entidad considerará solo los beneficios económicos del uso del vehículo de motor por el kilometraje permitido, y no más allá.

EJEMPLO 5 ::

La Empresa H contrata el uso de un vehículo de transporte (un autobús) durante un período de 4 años con el objetivo de trasladar a sus empleados de sus oficinas a su fábrica. El autobús es conducido por un empleado de la Empresa H. Esta empresa solamente puede utilizar el autobús a diario de 7h. de la mañana a 15h. de la tarde. A las 15h. lo devuelve a su dueño (Empresa I), el cual de nuevo lo entrega a la Empresa H a las 7h. del día siguiente. El dueño, puede utilizar el autobús sin restricciones durante el tiempo del que dispone de él, incluso, por ese tiempo puede contratar otro arrendamiento con un tercero.

Este contrato no sería un arrendamiento en el contexto de la NIIF 16. Esto se debe a que puede considerarse que la Empresa H no tiene todos los beneficios económicos de uso del activo durante el período de uso (durante los 4 años), ya que sólo lo tiene a su disposición 8 horas al día.

Pago de una parte de los flujos de efectivo del uso

En la práctica, existen contratos en los que, dentro del precio por la cesión de uso, se incluye una parte de los flujos de efectivo relacionados con el uso del activo. Por ejemplo, imaginemos la cesión de un local comercial en el que se paga, como renta, el importe equivalente al 60% de las ventas a clientes del negocio incluido en dicho local.

Cabe plantearse si, en este caso, el beneficio económico del local es compartido entre el dueño del local y el cliente o inquilino, debido a que, el inquilino, paga al cliente hasta el 60% del beneficio bruto que obtiene. La respuesta, aclarada por el párrafo B23 de la NIIF 16, es que no. Esto es, el pago del 60% de las ventas debe considerarse simplemente como pago del arrendamiento⁽¹⁸⁾ y no debe concluirse, al menos por esta cláusula, que el beneficio económico es compartido.

(18) El cual, en este caso se trataría de un pago variable que no depende de un índice o una tasa. Ver NIIF 16 párrafos 27 y 28. Por tanto, no se consideraría a la hora de calcular el activo y pasivo por arrendamiento bajo el modelo de capitalización de la NIIF 16.

El párrafo B23 de la NIIF establece que si un contrato estipula que el cliente pague al proveedor (o a un tercero), como contraprestación, una parte de los flujos de efectivo que se deriven del uso de un activo, se considerará que esos flujos de efectivo pagados como contraprestación forman parte de los beneficios económicos que el cliente obtiene del uso del activo. Por ejemplo, si el cliente debe pagar al proveedor un porcentaje de las ventas obtenidas mediante el uso de un espacio comercial, como contraprestación por dicho uso, ello no obstaculizará el derecho del cliente a obtener prácticamente todos los beneficios económicos del uso de tal espacio. Esto es así porque los flujos de efectivo procedentes de esas ventas se consideran beneficios económicos que el cliente obtiene del uso del espacio comercial, una parte de los cuales paga al proveedor como contraprestación por el derecho de uso de ese espacio.

Joint ventures

Las empresas firman, en muchos casos, acuerdos conjuntos (*joint arrangements*)⁽¹⁹⁾ con otras empresas para llevar a cabo determinadas actividades. Por ejemplo: exploración de campos de petróleo y gas, desarrollo de un producto farmacéutico, etc.

Imaginemos que un arrendador firma un contrato de cesión de uso de un activo a un acuerdo conjunto compuesto por tres empresas. Cabe preguntarse si el acuerdo conjunto debe verse, a efectos de la NIIF 16, como tres empresas (en cuyo caso el beneficio económico sería compartido por las tres y no existiría arrendamiento) o como una sola contraparte (en cuyo caso sí podría existir un arrendamiento si el acuerdo conjunto como tal tiene el derecho a controlar el activo durante el período de uso).

El párrafo B11 de la NIIF 16 aclara que: «se considera que el acuerdo conjunto es el cliente en el contrato. Por consiguiente, al evaluar si un

contrato de ese tipo contiene un arrendamiento, la entidad evaluará si el acuerdo conjunto tiene derecho a controlar el uso de un activo identificado durante todo el período de uso». Esto es, no sería correcto concluir que el contrato no contiene un arrendamiento considerando que cada empresa que compone el acuerdo conjunto solamente obtiene parte de los beneficios económicos del uso del activo y no dirige el activo de forma unilateral.

El párrafo BC126 de la NIIF 16 explica que el contrato puede firmarse por el propio acuerdo conjunto (si dicho acuerdo conjunto tiene personalidad jurídica), o puede firmarse por una o más de las partes del acuerdo conjunto en nombre del acuerdo conjunto.

DERECHO A DIRIGIR EL USO

Introducción

La Condición 3 mencionada en el apartado «Introducción - Alcance de la NIIF 16» se cumpliría (esto es, se considera que el cliente tiene derecho a dirigir el uso de un activo identificado durante todo el período de uso)



(19) Ver definición de "acuerdo conjunto" en la NIIF 11.

solamente se cumple si se da uno de los dos escenarios siguientes (NIIF 16.B24):

- a) El cliente tiene derecho a dar instrucciones sobre el modo y los fines de uso del activo durante todo el período de uso (según lo descrito en los párrafos B25 a B30 de la NIIF 16). Esto ocurre si, dentro del alcance de su derecho de uso del activo definido en el contrato, puede hacer que cambie el modo y los fines de uso del activo durante todo el período de uso.
- b) Las decisiones pertinentes sobre el modo y los fines de uso del activo están predefinidas y:
 - i. el cliente tiene derecho a explotar (operar) el activo (o dar instrucciones a otros sobre cómo explotar el activo de la forma que él mismo determine) durante todo el período de uso, sin que el proveedor tenga derecho a modificar esas instrucciones de explotación; o

- ii. el cliente ha diseñado el activo (o aspectos específicos del activo) de tal forma que predetermina el modo y los fines de uso de dicho activo durante todo el período de uso.

Esto es, pueden darse dos escenarios en la práctica: que el cliente tome (o pueda tomar) directamente las decisiones con respecto a la utilización del uso del activo (con respecto a cómo y para qué propósito se usa) (ver apartado «Cómo y para qué propósito se usa el activo»), o bien, que dichas decisiones ya estén tomadas o predeterminadas al inicio del contrato, en cuyo caso debe analizarse si se cumplen una de las dos condiciones del párrafo B24b de la NIIF 16 (ver apartado «Las decisiones están predeterminadas»). En cada caso el análisis es distinto, como veremos a continuación.

Cómo y para qué propósito se usa el activo

Tal y como hemos adelantado más arriba, la NIIF 16 (párrafo B25) considera que el cliente tiene derecho a dar instrucciones sobre el modo y los fines de uso del activo si, dentro del alcance de su derecho de uso definido en el contrato, puede hacer que cambie el modo y los fines de uso del activo durante todo el período de uso (esto es, puede decidir cómo y para qué propósito de usa el activo). Si esto se cumple, se cumpliría la Condición 3.

A los efectos de este análisis, la entidad debe considerar los derechos de toma de decisiones que sean más relevantes a la hora de cambiar el modo y los fines de uso del activo durante todo el período de uso. Según el párrafo B25 de la NIIF 16:

- Los derechos de toma de decisiones serán relevantes cuando afecten a los beneficios económicos que puedan derivarse del uso.
- Es probable que los derechos de toma de decisiones más relevantes varíen se-



gún los distintos contratos, en función de la naturaleza del activo y las condiciones del contrato. El análisis, en este sentido, puede ser complejo en algunos casos.

El párrafo BC I 20 de la NIIF 16 aclara que «el modo y los fines de uso del activo» (o cómo y para qué propósito se utiliza el activo) es un concepto único. Esto es, «cómo» se usa un activo no debe analizarse de forma separada de «para qué propósito» se utiliza.

Ejemplos de derechos de toma de decisiones que, en función de las circunstancias, otorgan derecho a cambiar el modo y los fines de uso del activo, dentro del alcance definido del derecho de uso del cliente, son los siguientes (NIIF 16.B26):

EN ALGUNOS TIPOS DE CONTRATOS, LAS DECISIONES RELEVANTES SOBRE EL MODO Y LOS FINES DE USO DEL ACTIVO PUEDEN ESTAR PREDETERMINADAS DE DIVERSAS FORMAS

- a) el derecho a cambiar el tipo de producto generado por el activo (por ejemplo, la decisión sobre si un contenedor se usa para el transporte de mercancías o para almacenamiento, o la decisión sobre la variedad de productos en venta en un espacio comercial);
- b) el derecho a cambiar el momento en que se generará el producto (por ejemplo, a decidir cuándo se usará una máquina o una central eléctrica);
- c) el derecho a cambiar dónde se generará el producto (por ejemplo, a decidir sobre el destino de un camión o un buque, o sobre dónde se utilizará un elemento de un equipo); y

d) el derecho a cambiar si el producto se generará o no y la cantidad de ese producto (por ejemplo, a decidir si se produce energía en una planta eléctrica y, en su caso, cuánta).

Por el contrario, ejemplos de derechos de toma de decisiones que no otorgan derecho a cambiar el modo y los fines de uso del activo podrían ser (ver NIIF 16.B27 y B29):

- a) derechos a operar el activo⁽²⁰⁾,
- b) derechos al mantenimiento del activo,
- c) derechos a obtener *output* que ya se ha producido.

Según el párrafo B27 de la NIIF 16, «derechos tales como los de operar (explotar) o mantener del activo son, a menudo, esenciales para un uso eficiente del mismo, pero no constituyen derechos que permitan dar instrucciones sobre el modo y los fines de uso de ese activo, y habitualmente dependen de las decisiones sobre el modo y los fines de uso del activo».

Las decisiones están predeterminadas

En algunos tipos de contratos, las decisiones relevantes sobre el modo y los fines de uso del activo pueden estar predeterminadas de diversas formas. Por ejemplo, las decisiones pertinentes pueden venir predeterminadas por el diseño del activo o por restricciones contractuales sobre su uso (esto es, cómo y para qué propósito se utiliza el activo se negocia inicialmente entre las partes, se establece en el contrato, y no puede cambiarse durante el período de uso).

En estos casos, solamente se cumple la Condición 3 si el cliente tiene el derecho a operar el activo o si el cliente ha diseñado el activo (de tal forma que dicho diseño

⁽²⁰⁾ Estos derechos sí son relevantes en caso de que las decisiones pertinentes sobre el modo y los fines de uso del activo están predeterminadas.

determina cómo y para qué propósito se utiliza).

EJEMPLO 6 ::

La Empresa Y (cliente) firma un contrato con una compañía de suministro eléctrico (Empresa Z) (proveedor) para comprar toda la electricidad producida por una nueva planta solar durante 20 años.

La planta solar está explícitamente especificada en el contrato y el proveedor no tiene derechos de sustitución. La planta solar es propiedad de la Empresa Z y la energía no se puede proporcionar al Cliente desde otro activo. La Empresa Y diseñó la planta solar antes de que se construyera: contrató expertos en energía solar para ayudar a determinar la ubicación de la planta y la ingeniería del equipo que se utilizará. El proveedor (la Empresa Z) es responsable de construir la planta solar según las especificaciones del cliente y, posteriormente, operarla y mantenerla. No se pueden tomar decisiones sobre cuándo, o cuánta electricidad se producirá porque el diseño del activo ha predeterminado esas decisiones. El proveedor (Empresa Z) recibirá créditos fiscales relacionados con la construcción y la propiedad de la granja solar; mientras que el cliente (Empresa Y) recibirá créditos de energía renovable que se acumularán del uso de la granja solar.

Este contrato sí incluiría un arrendamiento. Las claves, en este caso, con relación a la Condición 3 son: 1) las decisiones relevantes sobre el modo y los fines de uso del activo pueden estar predeterminadas y 2) el cliente diseñó el activo. Ver NIIF 16.IE2 ejemplo 9A.

Derechos de protección

Los contrato de arrendamiento, a veces incluyen condiciones destinadas a proteger el interés del proveedor en el activo u otros activos, proteger a su personal o garantizar que dicho proveedor observa las disposiciones legales o reglamentarias. Algunos ejemplos pueden ser los siguientes (ver NIIF 16.B30):

- i. especificar el grado máximo de uso de un activo o limitar dónde o cuándo el cliente podrá utilizar el activo,

- ii. exigir al cliente que se atenga a determinadas prácticas de explotación, o
- iii. exigir al cliente que informe al proveedor de los cambios en el modo de uso del activo.

**DADO EL GRAN IMPACTO
DE LA NORMA, UNA DE LAS
CLAVES SERÁ ANALIZAR
CORRECTAMENTE QUÉ
CONTRATOS DE LOS QUE
MANTIENE LA ENTIDAD ENTRAN
EN SU ALCANCE**

La NIIF 16 (párrafo B30) aclara que los derechos de protección suelen definir el alcance del derecho de uso del cliente, pero, por sí solos, no impiden que el cliente tenga derecho a dirigir el uso del activo.

EJEMPLO 7 ::

La Empresa J contrata el uso de un barco específico (de carga / transporte de mercancías) con el dueño de dicho barco (Empresa K) durante un período de cinco años.

La Empresa J tiene el derecho a decidir qué tipo de mercancías se cargan en el barco en cada momento y en qué puertos realizar la carga y descarga, pero sujeto a ciertas restricciones establecidas en el contrato. Dichas restricciones impide a la Empresa J navegar por aguas en las que hay riesgo de que el barco sea asaltado por terroristas e impide a la Empresa J cargar materiales explosivos. Por otro lado, la Empresa K opera y mantiene el barco, y es responsable de la seguridad del pasaje.

Se podría concluir que la Empresa J tiene el derecho a dirigir el uso del activo (y, por tanto, el contrato sí sería un arrendamiento). Las restricciones contractuales son derechos de protección de la Empresa K.

Ver NIIF 16.IE2 ejemplo 6B.

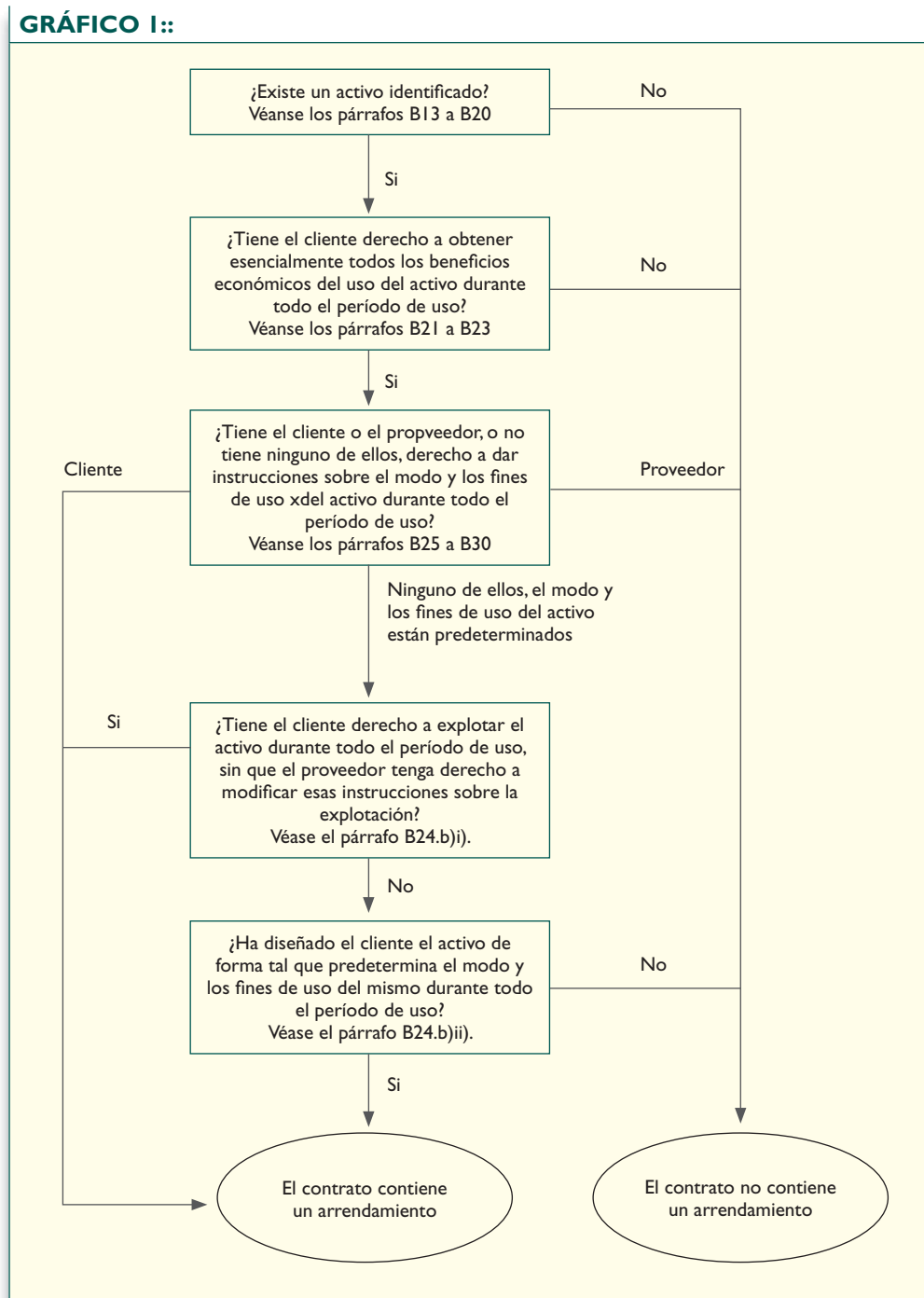
GRÁFICO PARA LA TOMA DE DECISIONES

El Gráfico I ilustra mediante un diagrama de flujo, el análisis de un contrato a la hora de determinar si se trata o no de un contrato de arrendamiento.

1. Análisis en la determinación de la naturaleza de arrendamiento de un contrato (Fuente: NIIF 16.B31)

CONCLUSIÓN

La NIIF 16 va a conllevar un importante cambio en la contabilidad de los arrendatarios. Dicho cambio se centra en los arrendamientos que la NIC 17 identificaba como arrendamientos operativos. Estos arrendamientos pasarán, en la mayoría de los casos, a reconocerse en balance, lo que conllevará contabilizar un nuevo activo (el derecho de uso) y un nuevo pasivo (por el valor actual de las



cuotas futuras a pagar). Además, la estructura y la línea de la cuenta de resultados en la que se recoge el gasto correspondiente también cambian.

Dado el gran impacto de la norma, una de las claves será analizar correctamente qué contratos, de los que mantiene la entidad (o pueda firmar en el futuro) entran en su alcance. Esto es, qué contratos se consideran arrendamientos y, por tanto, se verán afectados por la nueva regulación.

La NIIF 16 incluye una extensa guía para poder llevar a cabo el análisis anterior; alguno de cuyos aspectos pueden ser complejos de aplicar en la práctica. Básicamente, para que exista un arrendamiento:

- Debe determinarse un plazo y una contraprestación.
- Debe existir un activo identificado (lo que hemos denominado Condición 1 a lo largo del artículo).
- El cliente debe tener el derecho a obtener sustancialmente los beneficios económicos del uso del activo durante el período de uso (lo que hemos denominado Condición 2 a lo largo del artículo).
- El cliente debe tener el derecho a dirigir el uso del activo durante el período de uso (lo que hemos denominado Condición 3 a lo largo del artículo).

Además, debe tenerse en cuenta que el arrendamiento de determinados bienes está directamente excluido del alcance de la NIIF 16 (ver NIIF 16.3).

Resulta imprescindible que las empresas analicen su cartera de arrendamientos considerando las condiciones anteriores, incluso antes de comenzar cualquier proyecto de implementación de la NIIF 16 o de un *software* relacionado con la NIIF 16. Esto se debe a que dicho análisis marcará la dimensión del proyecto.

Es cierto que la definición de arrendamiento de la NIIF 16 no es muy distinta a la definición incluida en la NIC 17 / CINIIF 4, y además, que la NIIF 16 permite no revisar si un contrato vivo cumple la definición de arrendamiento en primera aplicación (se permite continuar con la conclusión bajo NIC 17). De hecho, para EY (2016, p.2), «*aunque la nueva norma incluye un nuevo criterio para analizar si un acuerdo cumple la definición de arrendamiento, esperamos que las empresas generalmente lleguen a conclusiones similares a las que llegaban hasta ahora*».

No obstante lo anterior, deben considerarse dos aspectos fundamentales:

- 1) La definición de arrendamiento (y su desarrollo) en la NIIF 16 no es exactamente igual que en la NIC 17 / CINIIF 4. Por poner un ejemplo el hecho de requerir que el cliente tenga el derecho a dirigir el uso del activo identificado no se incluye en la NIC 17 / CINIIF 4 y sí en la NIIF 16.
- 2) Bajo NIC 17 / CINIIF 4 es posible que las empresas prestaran menos atención, en determinados casos, a este análisis. Esto se debe a que, hasta ahora, que un contrato fuera considerado, por ejemplo, un arrendamiento operativo o un servicio, no cambiaba su contabilización (solamente la línea de la cuenta de resultados en la que se reconocía el gasto). A partir de ahora, estar en un escenario u otro puede tener gran incidencia en los estados financieros de la entidad. ●

