

# Arrendamientos

## Profundizando en la norma

### Pagos de arrendamiento

Al comienzo de un arrendamiento, la IFRS 16 requiere que el arrendatario mida el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos de arrendamiento no liquidados, es decir, pendientes de pago a esa fecha. Dicho pasivo incluye tanto los pagos fijos como los pagos variables que dependen de un índice o tasa, y representa el punto de partida para la medición del activo por derecho de uso relacionado.

Decidir qué pagos deben considerarse en la medición del pasivo y cómo se reconocen los cambios en estos pagos a menudo implica el uso de juicio profesional. Esta publicación tiene como objetivo ayudar en la aplicación de dicho juicio profesional.

A la fecha de la medición inicial, los pagos de arrendamiento utilizados para medir el pasivo por arrendamiento (que aún no se hayan realizado), incluyen lo siguiente:

- pagos fijos, incluidos los pagos fijos en sustancia (descritos más adelante) menos los incentivos por arrendamiento por cobrar
- pagos de arrendamiento variables que dependen de un índice o una tasa (se describen más adelante)
- montos que se espera que pague el arrendatario bajo garantías de valor residual
- el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercerla
- pagos de penalidades por terminación del arrendamiento, siempre que el plazo del mismo considere que el arrendatario ejercerá dicha opción de terminación del contrato.

Analizaremos algunos de estos temas con más detalle a continuación.

### Pagos fijos

Son pagos que el arrendatario realiza al arrendador por el derecho de usar un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento. Estos se incluyen en el pasivo por arrendamiento en la fecha de inicio del contrato.

### Pagos fijos en sustancia

El arrendatario debe incluir en el pasivo por arrendamiento cualquier pago de arrendamiento fijo en sustancia. Los pagos de arrendamiento fijos en sustancia son pagos cuya forma parece contener cierta variabilidad, aunque son, en esencia, inevitables. Esto se puede presentar cuando:

- los pagos están estructurados como variables pero no existe una variabilidad genuina en esos pagos
- hay más de una opción de pago descrita en el contrato de arrendamiento, pero sólo una de esas opciones de pago es realista. En el caso de que haya más de una opción de pago realista en el contrato de arrendamiento, el arrendatario debe seleccionar sólo una de esas opciones de pagos.



Ejemplos de pagos que carecen de variabilidad real incluyen:

- pagos que deben hacerse sólo si ocurre un evento, donde se considera su ocurrencia prácticamente segura
- pagos que se deben hacer sólo si se demuestra que un activo es capaz de operar durante el arrendamiento
- pagos que inicialmente están estructurados como pagos de arrendamiento variables vinculados al uso de un activo subyacente, pero cuya variabilidad se resolverá después de la fecha de inicio, de modo que los pagos se convierten en fijos por el resto del plazo (en este caso, los pagos se convierten en pagos fijos en sustancia y se incluyen en el pasivo por arrendamiento sólo una vez que se resuelva la variabilidad).

Los ejemplos anteriores son todos variables en su forma legal, pero deben tratarse como pagos fijos en sustancia.

### Ejemplo 1: Pagos mínimos de arrendamiento con más de un conjunto de pagos

La Entidad P es un operador reconocido de áreas de servicios en autopistas. La Entidad P arrienda un área de servicio y según los términos del contrato, la Entidad P debe mantener el área abierta las 24 horas del día y no puede subarrendar dicha área a terceros. Las rentas anuales bajo el contrato se pagan como sigue:

\$100,000 si no se obtienen ingresos por el área de servicio; o  
\$10,000,000 si se obtienen ingresos durante el año.

#### Análisis

La Entidad P concluye que el arrendamiento incluye pagos de arrendamiento fijos en sustancia de \$10,000,000 anuales, sobre la base de que no existe una posibilidad realista de que la Entidad P no obtenga ingresos del área de servicio, ya que es un operador reconocido y se presume un buen historial operativo.

### Ejemplo 2: Pagos de arrendamiento variables que dependen de un índice

La Entidad Q celebra un contrato de arrendamiento a diez años de una propiedad con pagos anuales de \$5,000 a pagar al inicio de cada año. El acuerdo especifica que los pagos de arrendamiento aumentarán cada dos años en función del aumento en el índice de precios al consumidor de los últimos 24 meses. El índice de precios al consumidor al inicio es de 125. La Entidad Q estima su tasa incremental de financiamiento en 5% anual; es decir, la tasa fija a la que podría solicitar un préstamo por el monto equivalente al valor del activo por derecho de uso, por el mismo plazo y en la misma moneda.

#### Análisis

Al inicio del arrendamiento, la Entidad Q mide el pasivo por arrendamiento en \$35,539, siendo el valor presente de los nueve pagos restantes de 5,000 descontados a la tasa del 5%. A su vez se mide el activo por derecho de uso en \$40,539, siendo el valor presente del pasivo por arrendamiento más el pago de \$5,000 efectuado al inicio. Al final del segundo año, el pasivo por arrendamiento es de \$33,932, siendo el valor presente de los ocho pagos restantes de \$5,000. El índice de precios al consumidor es 135, y el pago de renta para el tercer año se establece en \$5,400, siendo  $(\$5,000 \times 135/125)$ . Debido a que hay un cambio en los pagos futuros de arrendamiento, la Entidad Q mide nuevamente el pasivo por arrendamiento para reflejar el valor presente de los ocho pagos restantes de \$5,400, descontados a la tasa de descuento original del 5%. Esto aumenta el pasivo por arrendamiento en \$2,714, que corresponde a la diferencia entre el pasivo por arrendamiento de \$33,932 y el pasivo remedido por \$36,646. Del mismo modo se realiza un ajuste correspondiente al activo del derecho de uso.

## Pagos de arrendamiento variables

Los pagos de arrendamiento variables que dependen de un índice o tasa se incluyen inicialmente en el pasivo del arrendamiento utilizando el índice o tasa en la fecha de inicio del arrendamiento. Los pagos de arrendamiento variables incluyen pagos vinculados a un índice de precios al consumidor, pagos vinculados a una tasa de interés de referencia (como TIE o Libor) o pagos que varían para reflejar cambios en las tasas de rentas del mercado.

Después de la fecha de inicio, el arrendatario incrementa el valor en libros para reflejar los intereses sobre el pasivo por arrendamiento y reduce este último por los pagos realizados. También se volverá a medir el valor en libros para reflejar los cambios en los pagos de arrendamiento que surgen de los cambios en el índice o tasa.

En el proceso de remediación del valor en libros, el arrendatario utiliza la tasa de descuento original (sin modificación), a menos que el cambio en los pagos de arrendamiento se deba a un cambio en las tasas de interés variables. En ese escenario, el arrendatario utilizará una tasa de descuento revisada que refleje los cambios en la tasa de interés.

### Ejemplo 3: Pagos de arrendamiento variables vinculados a ventas

Considerando los mismos hechos del Ejemplo 2, la Entidad Q también debe realizar pagos de arrendamiento variables equivalentes al 0.1% de las ventas generadas por la propiedad arrendada. Al inicio, el pasivo por arrendamiento se mide a la misma cantidad que en el Ejemplo 2. Esto se debe a que los pagos de arrendamiento adicionales, aunque variables, están vinculados a ventas futuras en lugar de a un índice o tasa. Como resultado, no cumplen con la definición de pagos de arrendamiento según la IFRS 16 y no están incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento o el activo por derecho de uso. Durante el primer año del arrendamiento, el arrendatario genera ventas de \$800,000. La Entidad Q incurre en un gasto adicional de 800 ( $\$800,000 \times 0.1\%$ ). Este monto se reconoce en resultados durante ese año.

#### Ejemplo 4: Pagos de arrendamiento variables que se convierten en fijos

La Entidad S firma un contrato de arrendamiento de cuatro años por una impresora especializada. Los pagos de arrendamiento son de \$500 mensuales si la impresora se utiliza para producir 100,000 impresiones o menos durante el plazo del arrendamiento. Si la impresora se utiliza para hacer más de 100,000 copias, entonces el alquiler mensual se ajusta a \$700 mensuales (que se aplica desde el inicio del arrendamiento).

La copiadora supera las 100,000 copias al comienzo del tercer año. En este punto, se requiere que la Entidad S realice un pago de actualización de \$4,800. Los pagos restantes se ajustan a \$700 mensuales.

##### Análisis

En nuestra opinión, en el inicio el pasivo por arrendamiento se debe basar en los pagos por arrendamiento de \$500 mensuales. Al inicio del tercer año, el pago de recuperación se registra en resultados. El activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento se ajusta por el aumento de \$200 mensuales por el plazo restante del arrendamiento (descontando los montos). Esto se debe a que estos pagos se han convertido en pagos fijos en sustancia.

### Revisión de rentas de mercado

Los incrementos en los pagos de arrendamiento que resultan de las revisiones de rentas de mercado se consideran pagos variables en función de un índice o tasa y, por lo tanto, deben tomarse en cuenta al evaluar los pagos de arrendamiento y al comienzo del arrendamiento.

#### Ejemplo 5: Impacto de las revisiones de rentas de mercado que afectan los períodos opcionales de renovación

La Entidad A celebra un contrato de arrendamiento por tres años sobre una propiedad con la opción de prorrogar por tres años adicionales. Como la Entidad A está razonablemente segura de ejercer la opción se determina que el plazo del arrendamiento es de seis años. Los términos de la opción de renovación especifican que se realizará una revisión sobre rentas de mercado al final del tercer año y los resultados de esta revisión determinarán los pagos de arrendamiento que se realizarán del año cuatro a seis. Los pagos de arrendamiento relativos al período de renovación se incluirán al medir al inicio el activo por derecho de uso

##### Análisis

Los pagos de arrendamiento sujetos a revisiones futuras de rentas de mercado se consideran pagos basados en un índice o una tasa; la IFRS 16.27 (b) requiere que la Entidad A mida el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento al inicio utilizando la tasa (renta) vigente a esa fecha. Cuando la tasa real para los años cuatro a seis se modifique en la renovación, el pasivo por arrendamiento se volverá a medir en ese momento para reflejar los pagos revisados. Si la revisión de la renta de mercado ocurriera anualmente, entonces el pasivo por arrendamiento se volvería a medir cada año asumiendo que la renta revisada se aplica para todos los años restantes del plazo del arrendamiento.

#### Ejemplo 6: Pagos de impuestos a la propiedad

Un contrato para arrendar un edificio especifica que el arrendatario debe reembolsar al arrendador los impuestos a la propiedad pagados. Si bien este impuesto finalmente será pagado por el arrendatario, no es una obligación del arrendatario dado que la autoridad impone el impuesto al arrendador, como propietario del edificio. El arrendatario debe determinar si esto representa un pago de arrendamiento y, si es así, si es variable en función de un índice o tasa y, por lo tanto, deba incluirse al calcular el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento.

##### Análisis

Desde nuestro punto de vista, esto representa un pago de arrendamiento. El hecho de que se incluya o no en el pasivo por arrendamiento dependerá de si representa un pago variable basado en un índice o tasa, y un elemento clave será la redacción exacta utilizada en el contrato de arrendamiento. Es importante comentar que existe diversidad de opiniones sobre este tema. Si bien la respuesta finalmente estará basada en los hechos y circunstancias específicos de cada situación, se requerirá juicio y, como resultado, esperamos que surja cierta diversidad en la práctica.

### Asignación de componentes que no son de arrendamiento

Un contrato puede incluir un monto a pagar por el arrendatario sobre servicios adicionales relacionados con el arrendamiento. Por ejemplo, un contrato para el arrendamiento de un edificio puede requerir que el arrendatario realice pagos adicionales para el mantenimiento de áreas comunes, o por otros bienes y servicios que reciba. Estos se consideran componentes que no son de arrendamiento dado que otorgan al arrendatario un bien o servicio adicional.

En otros casos, se puede requerir que un arrendatario compense al arrendador por actividades y tareas que no proporcionan un bien o servicio al arrendatario. Dichos cargos no dan lugar a un componente separado del contrato, pero son parte de la consideración total que se asigna a los componentes del contrato identificados por separado.

Cuando un contrato contiene un componente de arrendamiento y uno o más componentes que no son de arrendamiento, el arrendatario asigna la contraprestación a cada componente del arrendamiento basado en los precios de venta independientes de los componentes de arrendamiento y el precio independiente agregado de los componentes que no son de arrendamiento. Si un precio independiente no está disponible, entonces el arrendatario debe estimarlo, maximizando el uso de información observable.

### Ejemplo 7: Arrendamiento y componentes que no son de arrendamiento

La Entidad U firma un contrato de arrendamiento de equipos por cinco años, con pagos anuales fijos de \$6,000. El contrato identifica los pagos de la siguiente manera:

- equipo \$4,500
- mantenimiento \$1,250
- administración \$250.

¿Cuáles son los componentes relevantes de arrendamiento y aquellos que no son de arrendamiento?

#### Análisis

La Entidad U identifica dos componentes: (a) un arrendamiento de equipos y (b) servicios de mantenimiento. El monto pagado por las tareas administrativas no transfiere un servicio, por lo que representa una consideración adicional para ser asignado entre los componentes de arrendamiento (equipo) y los que no son de arrendamiento (mantenimiento). La contraprestación total de \$30,000 se asigna entre los componentes de arrendamiento y los que no son de arrendamiento en función de sus precios independientes relativos (no proporcionados en el ejemplo) El componente que no es arrendamiento se contabiliza según la norma contable aplicable.

### Expediente práctico: incluir componentes que no son de arrendamiento en la contabilización del arrendamiento

La IFRS 16 proporciona un expediente práctico a través del cual el arrendatario puede elegir, por cada clase de activo, no separar los componentes que no son de arrendamiento. Un arrendatario que realiza esta elección contabilizará todos los componentes (arrendamiento y no arrendamiento) como un solo componente de arrendamiento.

Aún cuando es claro que utilizar este expediente práctico simplificará la contabilización de los contratos que contienen un arrendamiento, a su vez incrementará el monto de los activos y pasivos reconocidos y podría tener implicaciones de deterioro.

**La IFRS 16 converge de manera sustancial con la NIF D-5 'Arrendamientos', con excepciones menores, por lo que esta publicación es de utilidad para el análisis bajo ambas normatividades.**

Esperamos que esta información les sea de utilidad en el proceso de adopción de la nueva norma de arrendamientos en su organización. Si desea más información o apoyo sobre cualquiera de los temas abordados por favor contáctenos a través de nuestra página [www.grantthornton.mx.com](http://www.grantthornton.mx.com) o al correo [SallesSainz@mx.gt.com](mailto:SallesSainz@mx.gt.com)