

Documentos publicados para acompañar a la Interpretación CINIIF 4

Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento

El texto normativo de la CINIIF 4 se encuentra en la Parte A de esta edición. Su fecha de vigencia en el momento de la emisión era el 1 de enero de 2006. La fecha de vigencia de la modificación más reciente es 1 de enero de 2013. Esta parte presenta los siguientes documentos complementarios:

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

Ejemplo de un acuerdo que contiene un arrendamiento

Ejemplo de un acuerdo que no contiene un arrendamiento

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

Interpretación CINIIF 4 Ejemplos ilustrativos

Estos ejemplos acompañan a la CINIIF 4, pero no son parte de la misma.

Ejemplo de un acuerdo que contiene un arrendamiento

Datos

E11 Una empresa de producción (el comprador) realiza un acuerdo con una tercera parte (el proveedor) para el suministro de una cantidad mínima de gas necesaria en su proceso productivo durante un periodo de tiempo especificado. El proveedor diseña y construye una instalación adyacente a la planta del comprador para producir el gas necesitado y mantiene la propiedad y control sobre todos los aspectos significativos de explotación de la instalación. El acuerdo estipula lo siguiente:

- La instalación se identifica de forma explícita en el acuerdo, y el proveedor tiene el derecho contractual para suministrar el gas a partir de otras fuentes. Sin embargo, suministrar el gas a partir de otras fuentes no resulta factible o viable.
- El proveedor tiene derecho a suministrar gas a otros clientes y a sacar y sustituir el equipo de la instalación, así como a modificar o ampliar la instalación con este fin. Sin embargo, al comienzo del acuerdo, el proveedor no tiene planes de modificar o ampliar la instalación. La instalación está diseñada para satisfacer únicamente las necesidades del comprador.
- El proveedor es responsable de las reparaciones, mantenimiento y desembolsos de capital.
- El proveedor debe estar preparado para suministrar una cantidad mínima de gas cada mes.
- Cada mes, el comprador pagará un cargo fijo por capacidad y un cargo variable basado en la producción real obtenida. El comprador debe pagar el cargo fijo por capacidad independientemente de que obtenga o no parte de la producción de la instalación. El cargo variable incluye los costos energéticos reales de la instalación, que ascienden a alrededor del 90 por ciento de los costos variables totales de la instalación. El proveedor soporta mayores costos como consecuencia de las operaciones ineficientes de la instalación.
- Si la instalación no produce la cantidad mínima establecida, el proveedor debe reembolsar la totalidad o parte del cargo fijo por capacidad.

Evaluación

E12 El acuerdo contiene un arrendamiento dentro del alcance de la NIC 17 *Arrendamientos*. Un activo (la instalación) se identifica de forma explícita en el acuerdo y el cumplimiento del acuerdo depende del uso de la instalación. Aunque el proveedor tiene el derecho a suministrar el gas a partir de otras fuentes, su habilidad para hacerlo no es sustantiva. El comprador ha obtenido el derecho a utilizar la

instalación porque, a partir de los hechos presentados—en particular, que la instalación está diseñada para satisfacer únicamente las necesidades del comprador y que el proveedor no tiene planes de modificar o ampliar la instalación—es remoto que una o más partes, distintas del comprador, obtengan más que un importe insignificante de la producción y que el precio que el comprador pagará por la producción no está fijado contractualmente por unidad de producto ni es igual al precio de mercado corriente, por unidad de producto, en la fecha de entrega de dicho producto.

Ejemplo de un acuerdo que no contiene un arrendamiento

Datos

EI3 Una empresa de manufactura (el comprador) realiza un acuerdo con una tercera parte (el proveedor) para el suministro de un componente específico de su producto manufacturado durante un periodo de tiempo especificado. El proveedor diseña y construye una planta adyacente a la fábrica del comprador para producir el componente. La capacidad diseñada de la planta excede las necesidades corrientes del comprador, y el proveedor mantiene la propiedad y control sobre todos los aspectos significativos de explotación de la planta. El acuerdo estipula lo siguiente:

- La planta del proveedor se identifica de forma explícita en el acuerdo, pero el proveedor tiene el derecho de cumplir el acuerdo enviando los componentes procedentes de otra planta poseídas por el proveedor. Sin embargo, hacer esto durante un periodo dilatado de tiempo resultaría poco rentable.
- El proveedor es responsable de las reparaciones, mantenimiento y desembolsos de capital de la planta.
- El proveedor debe estar preparado para suministrar una cantidad mínima. Al comprador se le requiere pagar un precio fijo por unidad para la cantidad real obtenida. Aunque las necesidades del comprador sean tales que no necesiten la cantidad mínima establecida, aún así se pagará únicamente la cantidad real obtenida.
- El proveedor tiene el derecho a vender los componentes a otros clientes y en el pasado lo ha hecho así (vendiendo en el mercado de piezas de repuesto), por lo que se espera que partes distintas al comprador obtengan más que un importe insignificante de los componentes producidos en la planta del proveedor.

Evaluación

EI4 El acuerdo no contiene un arrendamiento dentro del alcance de la NIC 17. Un activo (la instalación) se identifica de forma explícita en el acuerdo y el cumplimiento del acuerdo depende del uso de la instalación. Aunque el proveedor tiene el derecho a suministrar los componentes a partir de otras fuentes, el proveedor no tendría la capacidad para hacerlo porque resultaría poco rentable. Sin embargo, el comprador no ha obtenido el derecho a utilizar la planta porque, a partir de los hechos

presentados, el comprador no tiene la capacidad o el derecho de operar la planta, o dirigir a otros para que lo hagan, o controlar el acceso físico a la planta, y la probabilidad de que partes distintas al comprador obtengan más que un importe insignificante de los componentes producidos en la planta es más que remota. Además, el precio que paga el comprador está fijado por unidad de producto obtenida.

Fundamentos de las Conclusiones de la Interpretación CINIIF 4 *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento*

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la CINIIF 4, pero no forman parte de la misma.

Introducción

- FC1 Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones del CINIIF para alcanzar el acuerdo. Cada uno de los miembros individuales del CINIIF dio mayor peso a algunos factores que a otros.

Antecedentes (párrafos 1 a 3)

- FC2 En el CINIIF se destacó que se han desarrollado acuerdos en los últimos años que no tienen la forma legal de un arrendamiento pero que implican derechos de utilización de elementos durante periodos de tiempo acordados a cambio de un pago o una serie de pagos. En el párrafo 1 de la Interpretación se presentan ejemplos de tales acuerdos. El CINIIF observó que estos acuerdos comparten muchas de las características de un arrendamiento porque un arrendamiento se define en el párrafo 4 de la NIC 17 *Arrendamientos* como “un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, *el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado*” (cursiva añadida). En el CINIIF se destacó que todos los acuerdos que satisfagan la definición de un arrendamiento deben contabilizarse según la NIC 17 (con sujeción al alcance de esa Norma) con independencia de que tengan la forma legal de un arrendamiento o no. En otras palabras, al igual que el Comité de Interpretaciones concluyó en la SIC-27 *Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento* que un acuerdo que se describe como un arrendamiento no necesariamente se contabiliza como un arrendamiento, el CINIIF concluyó que un acuerdo puede estar dentro del alcance de la NIC 17 incluso cuando no se describa como un arrendamiento. Por lo tanto, el CINIIF decidió que debía emitir guías para ayudar a determinar si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento.
- FC3 El CINIIF publicó el Proyecto de Interpretación D3 *Determinación de si un Acuerdo Contiene un Arrendamiento* para comentario público en enero de 2004 y recibió 51 cartas de comentarios en respuesta a sus propuestas. Además, para comprender mejor los problemas prácticos que habrían surgido al implementar la Interpretación propuesta, el personal del IASB se reunió con varios preparadores constituyentes.
- FC4 Hubo amplio apoyo para que el CINIIF emitiera una Interpretación sobre este tema (incluso entre quienes al responder discreparon con los criterios establecidos en el D3 para determinar la existencia de un arrendamiento). Sin embargo, algunos de quienes respondieron al D3 cuestionaron si las propuestas eran una *interpretación* legítima de la NIC 17. En particular, algunos de ellos sugirieron que las propuestas anticipaban el actual proyecto de investigación del Consejo en materia de arrendamientos.

- FC5 En consideración a estos comentarios, el CINIIF concluyó que éstos surgían principalmente de su observación en los Fundamentos de las Conclusiones del D3 de que “el activo arrendado, según la NIC 17, es el derecho a utilizar [y] que este activo no debía confundirse con el elemento subyacente [en el acuerdo]” (por ejemplo, un elemento de propiedades, planta o equipo). Como resultado, el CINIIF comprendió que algunos de quienes respondieron estaban preocupados porque el proyecto D3 estuviera requiriendo (o permitiendo) que los compradores (arrendatarios) reconociesen un activo intangible por el derecho de utilización, incluso para arrendamientos clasificados como arrendamientos operativos.
- FC6 Durante la nueva deliberación, el CINIIF afirmó su postura de que conceptualmente la NIC 17 considera el activo como el derecho de utilización (aunque reconoció que en un arrendamiento financiero, un arrendatario reconoce un activo y lo contabiliza como si estuviera dentro del alcance de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* o de la NIC 38 *Activos Intangibles*). Sin embargo, el CINIIF decidió recalcar que el objetivo de la Interpretación únicamente es identificar si un acuerdo contiene un arrendamiento, no cambiar los requerimientos de la NIC 17. Por consiguiente, tras haber identificado un arrendamiento, una entidad contabilizará dicho arrendamiento de acuerdo con la NIC 17. Esto incluye seguir los requerimientos de los párrafos 7 a 19 de la NIC 17 para determinar si el arrendamiento debe clasificarse como un arrendamiento operativo o como un arrendamiento financiero. Esto implica, por ejemplo, que si un comprador satisface los criterios establecidos en la Interpretación, dicho comprador (a) reconocerá un activo sólo si sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad son transferidos y (b) tratará el activo reconocido como un elemento arrendado, en lugar de cómo un activo intangible por el derecho a utilizar dicho elemento
- FC7 El CINIIF reconsideró su utilización del término “elemento” en el proyecto D3 (como un derecho a utilizar un elemento). El CINIIF señaló que había utilizado “elemento” en lugar de “activo” para hacer referencia al activo subyacente en el acuerdo (por ejemplo, un elemento de propiedades, planta o equipo) con el propósito de recalcar que el activo que es sujeto de la Interpretación es el derecho de utilización y no el elemento subyacente o activo. Sin embargo, dado que muchos encontraron que el uso del término provocaba confusión, el CINIIF decidió, al finalizar la Interpretación, volver a la expresión utilizada en la NIC 17 “derecho a utilizar un activo”.

Acuerdos de elementos múltiples

- FC8 El CINIIF observó que es probable que muchos de los acuerdos que están dentro del alcance de la Interpretación impliquen servicios además de un derecho a utilizar un activo. En otras palabras, el acuerdo es lo que a veces se denomina como un acuerdo de elementos múltiples. El CINIIF concluyó que la NIC 17 permite el reconocimiento separado de un arrendamiento que está implícito o contenido dentro de un acuerdo de elementos múltiples porque la NIC 17 indica (párrafo 3) que es de aplicación para “los acuerdos mediante los cuales se transfiere el derecho de uso de activos, incluso en el caso de que el arrendador quedara obligado a suministrar servicios de cierta importancia en relación con la operación o el mantenimiento de los citados bienes”. Además, la definición de pagos mínimos por el arrendamiento, en el párrafo 4 de la NIC 17, clarifica que tales pagos excluyen los costos por servicios. Por lo tanto, la Interpretación aborda si un acuerdo de elementos múltiples contiene un arrendamiento y no sólo si un acuerdo *en su totalidad* es un arrendamiento.

Partes de un activo (párrafo 3)

- FC9 La Interpretación (como el D3) no aborda qué constituye el activo subyacente en el acuerdo. En otras palabras, no dice cuando una parte de un activo mayor puede estar sujeto a un arrendamiento.
- FC10 Algunos de quienes respondieron al D3 sugirieron que esta omisión indicaba un defecto en las propuestas. Estuvieron preocupados por la incongruencia potencial entre la contabilidad de un acuerdo del tipo “tomar o pagar” para esencialmente todos los productos de un activo específico (el cual podría contener un arrendamiento) y uno para una pequeña parte del producto (el cual se ha requerido que sea tratado como que contiene un arrendamiento). Otros de quienes respondieron argumentaron que el D3 habría permitido una flexibilidad excesiva y que el CINIIF debía o descartar explícitamente partes o dar guías adicionales para aclarar qué partes debían reconocerse (por ejemplo, aquéllas que son físicamente identificables).
- FC11 De una primera fase en este proyecto, el CINIIF decidió que no debía abordar el tema de las partes y que debía centrarse en la cuestión principal, esto es, lo que constituye un arrendamiento. En el CINIIF se destacó que el tema de las partes era importante por sí mismo y que había una aplicabilidad mucho más amplia que la de la Interpretación. El CINIIF afirmó esta postura durante sus deliberaciones y por ello rechazó la sugerencia recibida según la cual también debía tratar las partes en la Interpretación. El CINIIF también concluyó que sería inapropiado especificar que la Interpretación no debía aplicarse a un acuerdo que contiene un derecho a utilizar una parte de un activo (si esta parte es una parte del activo físicamente identificable, o definir por referencia al producto de un activo o el momento en que el activo esté disponible) porque esto entraría en conflicto con la NIC 17. El CINIIF estuvo de acuerdo con que la frase “derecho a utilizar un activo” no impide que el activo sea parte de un activo mayor.
- FC12 Sin embargo, a la vista de los comentarios de quienes respondieron, el CINIIF decidió aclarar que la Interpretación debía aplicarse a acuerdos en los cuales el activo subyacente representara la partida contable separada en la NIC 16 o en la NIC 38.

Alcance (párrafo 4)

- FC13 El objetivo de la Interpretación es determinar si un acuerdo contiene un arrendamiento que entra dentro del alcance de la NIC 17. El arrendamiento se contabiliza entonces según esta norma. Debido a que la Interpretación no debe verse como una excepción a ninguno de los requerimientos de la NIC 17, el CINIIF decidió que debía aclarar que si un acuerdo se considera, o contiene, un arrendamiento o acuerdo de licencia que se excluye del alcance de la NIC 17, una entidad no necesita aplicar la NIC 17 a los arrendamientos o acuerdos de licencia.
- FC14 El CINIIF consideró si el alcance de la Interpretación podía solaparse con la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.¹ En particular se destacó el punto de vista de que un acuerdo para productos puede cumplir la definición de un derivado según la NIC 39, pero también determinarse que contiene un arrendamiento según esta Interpretación. El CINIIF concluyó que no debía existir un solapamiento

¹ En noviembre de 2009 y en octubre de 2010 el Consejo modificó algunos de los requerimientos de la NIC 39 y los trasladó a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas dentro del alcance de la NIC 39.

porque un acuerdo para productos que es un derivado no cumple los criterios de los párrafos 6 a 9 de la Interpretación. En particular, el CINIIF observó que tal acuerdo sería para un producto con un precio de mercado cotizado en un mercado activo y por ello improbable que dependiera del uso de un activo identificado de forma específica.

FC14A El CINIIF consideró si el alcance de la Interpretación podría solaparse con la CINIIF 12, que fue desarrollada a partir de los proyectos de Interpretaciones D12 a D14. En particular, se destacaron las opiniones expresadas por algunos de quienes respondieron a las propuestas de que los términos contractuales de algunos acuerdos de concesión de servicios de entidades públicas con operadores privados serían considerados arrendamientos según la CINIIF 4 y también debería considerarse que cumplen el criterio de alcance de los proyectos D12 a D14. El CINIIF no consideró adecuada la elección entre tratamientos contables porque podría conducir a tratamientos diferentes para contratos que tienen efectos económicos similares. Por ello, el CINIIF modificó la CINIIF 4 para especificar que si un acuerdo de concesión de servicios de entidades públicas con operadores privados cumplía los requerimientos de alcance de la CINIIF 12, no estaría dentro del alcance de la CINIIF 4.

Acuerdo (párrafos 6 a 15)

Criterio para determinar si un acuerdo contiene un arrendamiento (párrafos 6 a 9)

FC15 En el D3 del CINIIF se propuso que para que un acuerdo fuera, o contuviera, un arrendamiento debían cumplirse tres criterios:

- (a) El arrendamiento depende de una partida o partidas específicas (la partida). No es necesario identificar explícitamente la partida por las cláusulas contractuales del acuerdo. Más bien, puede identificarse implícitamente porque no resulta factible o posible, desde el punto de vista económico, para el proveedor cumplir el acuerdo utilizando partidas alternativas.
- (b) El acuerdo traspasa el derecho de uso de la partida por un periodo específico de manera que el comprador puede excluir a otros de usar la partida.
- (c) Los pagos según el acuerdo se realizan por el tiempo en que la partida esté disponible para usarse en lugar de en el momento de uso real de la partida.

FC16 El D3 también proponía que los acuerdos en los cuales solo hay una posibilidad remota de que partes distintas al comprador tomen más que un importe insignificante de la producción elaborada por un elemento cumplirían el segundo de los criterios anteriores.

FC17 En los Fundamentos de las Conclusiones del D3, el CINIIF puso de manifiesto las similitudes entre su Interpretación y el Apartado N° 01-8 *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento* publicado por el US Emerging Issues Task Force (EITF) en mayo de 2003. El CINIIF concluyó que “aunque la redacción del Apartado N° 01-8 y el proyecto de Interpretación difieren, ...es posible, según ambas interpretaciones, una evaluación similar de si un acuerdo contiene un arrendamiento”.

- FC18 Algunos de quienes respondieron estuvieron en desacuerdo con la conclusión del CINIIF y sugirieron que las diferencias entre las dos interpretaciones eran en realidad significativas. Sin embargo, el CINIIF mantuvo su conclusión original. En particular, observó que tanto él como el EITF habían concluido que un derecho de uso puede transmitirse en acuerdos en los cuales los compradores tienen derecho a adquirir el producto que elaborará un activo, con independencia de cualquier derecho o capacidad física para manejar o controlar el acceso a ese activo. Por consiguiente, muchos acuerdos del tipo “tomar o pagar” (y contratos parecidos) deberían haberse evaluado de forma similar según las dos interpretaciones.
- FC19 No obstante, el CINIIF admitió que algunos acuerdos se considerarían como arrendamientos según el Apartado 01-8 pero no según el D3. El CINIIF llegó a la conclusión de que había dos razones principales para ello. En primer lugar, el efecto del tercer criterio del D3 (“los pagos según el acuerdo se realizan en el momento en que la partida esté disponible para usarse en lugar de en el momento del uso real de la partida”) hacía que al comprador se le requiera siempre asumir el mismo riesgo de valoración en un acuerdo para el que hay un arrendamiento. Este no es el caso según el Apartado 01-8. En segundo lugar, el segundo criterio del D3 (“el acuerdo traspasa el derecho de uso de la partida... de manera que el comprador puede excluir a otros de usar la partida”) sugería que un derecho de uso se traspasa en un acuerdo para el producto de un activo solo cuando el comprador está tomando *esencialmente toda* la producción de un activo específico. Según el Apartado 01-8, un derecho de uso también se traspasa si el comprador controla o maneja el activo específico subyacente mientras toma más que un *importe menor* de la producción del activo.
- FC20 En el CINIIF se destacó que la definición de un arrendamiento en la NIC 17 es parecida a su definición en la norma de EE.UU. SFAS 13 *Contabilización de los Arrendamientos*. Por ello, el CINIIF concluyó que no había una razón convincente para que haya evaluaciones diferentes sobre si un acuerdo contiene un arrendamiento según las NIIF y los PCGA de los Estados Unidos. Además, el CINIIF fue receptivo a las dificultades prácticas destacadas por varios de quienes respondieron que surgirían en los casos cuando un acuerdo necesitara evaluarse según dos conjuntos de criterios parecidos pero diferentes. Por ello, el CINIIF decidió que debía buscar eliminar las diferencias entre el alcance del D3 y el Apartado 01-8 para determinar si un acuerdo contiene un arrendamiento. El CINIIF concluyó que la manera más efectiva de lograr este objetivo sería modificar su criterio para ajustarlos más exactamente al enfoque del Apartado 01-8.
- FC21 El CINIIF decidió que en lo posible debía adoptar la redacción real del Apartado 01-8, sujeta a las diferencias entre la NIC 17 y el SFAS 13. Concluyó que las diferencias en redacción no promovían la convergencia y probablemente causarían confusión. Por ello, los párrafos 7 a 9 son prácticamente idénticos al Apartado 01-8, excepto que:
- (a) la Interpretación usa el término “activo” en vez de “propiedades, planta y equipo” como en el Apartado 01-8. El CINIIF observó que la NIC 17 cubre un rango más amplio de arrendamientos que el SFAS 13 y que no había razón para restringir esta Interpretación solo a las partidas de propiedades, planta y equipo.
 - (b) la frase “más de un importe menor de la producción” en el Apartado 01-8 se ha expresado como “más de un importe insignificante de la producción”. Esto se debe a que la última es la forma más habitual de expresarse según las NIIF y por ello es congruente con otras normas. En este contexto, sin embargo, la NIIF intenta que “menor” e “insignificante” tengan el mismo significado.

- FC22 Aparte de pequeñas modificaciones en la redacción del primer criterio del D3, el efecto de converger completamente con los criterios del Apartado 01-8 para determinar si un acuerdo contiene un arrendamiento es que un criterio reemplace al segundo y tercero del D3, requiriendo el acuerdo traspasar al comprador el derecho a controlar el uso del activo subyacente.
- FC23 Aunque los requerimientos para determinar si un acuerdo contiene un arrendamiento son los mismos bajo las NIIF y los PCGA de los Estados Unidos, la NIIF enfatiza que cualquier arrendamiento identificado por la Interpretación puede contabilizarse de manera diferente según las NIIF y los PCGA de los Estados Unidos debido a las diferencias entre sus respectivas normas de arrendamiento.

El cumplimiento del acuerdo depende del uso de un activo específico (párrafos 7 y 8)

- FC24 El CINIIF acordó que necesita identificarse en el acuerdo un activo específico para que sea un arrendamiento. El CINIIF concluyó que esto tiene relación con la definición de arrendamiento, la cual se refiere a un “derecho a usar *un* activo” (cursiva añadida). El CINIIF también observó que la dependencia de un activo identificado de forma específica es una característica que distingue un arrendamiento de otros acuerdos que también traspasan derechos a usar activos pero no son arrendamientos (por ejemplo algunos acuerdos de servicios).
- FC25 Sin embargo, el CINIIF concluyó que la identificación del activo en el acuerdo no necesita ser explícito. En su lugar, los hechos y las circunstancias podrían implícitamente identificar un activo porque no resultaría factible o posible, desde el punto de vista económico, para el comprador cumplir su obligación utilizando activos alternativos. Ejemplos de cuándo un activo puede identificarse implícitamente son cuando el proveedor tiene un activo adecuado; el activo utilizado para cumplir el acuerdo necesita estar en un determinado lugar o estar especializado en las necesidades del comprador; y que el proveedor sea una entidad con cometido especial formada con un propósito limitado.²
- FC26 Algunos de quienes respondieron al D3 observaron que el efecto de este primer criterio es que la contabilidad del *comprador* podía depender de cómo el *proveedor* elegía cumplir el acuerdo. Ellos observaron que el comprador podía no tener control sobre esto porque (en la forma) el comprador ha hecho un contrato para la producción. Algunos de quienes respondieron también se preocuparon por la falta de comparabilidad, porque acuerdos parecidos para la producción de un activo podían contabilizarse de manera diferente en función de si ellos dependen del uso de un activo específico.
- FC27 En respuesta al primero de estos comentarios, en el CINIIF se destacó que la manera en que una entidad elige obtener un producto determina habitualmente el tratamiento contable; por ejemplo, una entidad que requiere energía puede elegir arrendar una planta generadora de energía o conectarse a la red y las dos opciones darían como resultado una contabilidad diferente. Aunque en el ejemplo de quienes respondieron la elección es del proveedor (en vez de serlo del comprador), el CINIIF concluyó que el aspecto crítico es la posición final de la entidad (esto es, ¿existe un

² La SIC-12 *Consolidación—Entidades de Comedido Específico* fue derogada y sustituida por la NIIF 10 Estados Financieros Consolidados emitida en mayo de 2011. Dejan de existir guías de contabilidad específicas para las entidades de comedido específico porque la NIIF 10 se aplica a todo tipo de entidades.

arrendamiento?) no como empieza esta posición (es decir, si elige este desenlace o se le impone).

- FC28 En respuesta al segundo de estos comentarios, el CINIIF observó que es importante considerar el efecto combinado del criterio en la Interpretación en lugar de considerar el criterio individualmente. Al reconsiderar las propuestas del D3 y los requerimientos del Apartado 01-8, el CINIIF concluyó que en el contexto de las NIIF actuales, en las cuales los contratos pendientes de ejecución no se contabilizan generalmente, la Interpretación identifica los contratos (o un elemento de ellos) que para un comprador justifica el reconocimiento (si se cumple la definición de arrendamiento financiero). El CINIIF llegó a la conclusión de que identificar y contabilizar el elemento de arrendamiento representaría una mejora de la práctica contable existente.

Acuerdos que traspasan un derecho de uso del activo (párrafo 9)

- FC29 Siguiendo el Apartado 01-8, la Interpretación especifica que puede traspasarse un derecho de uso si se cumple cualquiera de los tres criterios.
- FC30 Los primeros dos criterios consideran que el comprador tiene la capacidad de controlar el acceso físico al activo subyacente, mediante manejo o acceso, mientras obtiene o controla más de un importe insignificante de la producción del activo. Por ejemplo, la capacidad de un comprador de manejar el activo puede manifestarse por su capacidad para arrendar, despedir o reemplazar al administrador del activo o su capacidad para especificar políticas de explotación significativas y los procedimientos en el acuerdo (en oposición a un derecho a supervisar las actividades del proveedor) sin tener el proveedor capacidad para cambiar tales políticas y procedimientos.
- FC31 En el D3 del CINIIF se explicó que no se consideraba la capacidad de un comprador de operar físicamente el activo subyacente como determinante de si un derecho de uso se había transmitido. En el CINIIF se destacó que los gestores de activos “manejan” los activos, pero esto no transmite necesariamente un derecho de uso. Sin embargo, en el CINIIF se destacó que según el Apartado 01-8, además de la capacidad de operar el activo, el comprador tiene que quedarse con más de un importe menor de la producción. El CINIIF estuvo de acuerdo con que en tales casos el acuerdo transmitiría un derecho de uso.
- FC32 El CINIIF estuvo de acuerdo con el EITF de que un derecho de uso se ha transmitido en el acuerdo en el cual el comprador tiene la capacidad de controlar físicamente el uso de un activo subyacente mediante el acceso (mientras obtiene o controla más que un importe menor de la producción de un activo). En el CINIIF se destacó que en tales acuerdos el comprador tendría la capacidad de restringir el acceso de otros a los beneficios económicos del activo subyacente.
- FC33 El tercer criterio para determinar si un derecho de uso se ha transmitido considera si el comprador toma toda o sustancialmente toda la producción u otra utilidad de un activo subyacente.
- FC34 Como se destacó anteriormente, el D3 de forma similar especificó que un derecho de uso podía transmitirse en el acuerdo en el cual hay solo una posibilidad remota de que otras partes puedan tomar más de un importe insignificante de la producción. Este criterio fue el que se consideró más problemático entre los que respondieron que

no estaban de acuerdo con las propuestas del D3. Ellos no estaban de acuerdo con que, en ciertas circunstancias específicas, el derecho de un comprador a adquirir la producción de un activo podría equiparse con un derecho de uso de un activo. Entre los argumentos dados por el CINIIF estaban:

- (a) Un derecho de uso requiere que el comprador tenga la capacidad para controlar la manera en que se usa el activo subyacente durante el plazo del acuerdo: por ejemplo, el derecho de los empleados del comprador a ayudar o supervisar el funcionamiento del activo.
- (b) Además del derecho a la producción, el comprador necesita tener el control sobre el perfil de la entrega del output; en otras palabras necesita también la capacidad para determinar cuando sale la producción, de otro modo se está simplemente consumiendo la producción del activo subyacente en vez de usar el activo en su negocio.
- (c) En la mayoría de los acuerdos de suministro, el comprador no tendría acceso a la fábrica en caso de incumplimiento por parte del proveedor pero recibiría una indemnización. La ausencia de este derecho indica que no está habiendo un arrendamiento. Si el acuerdo contenía un arrendamiento, el comprador tendría la capacidad de recibir la producción de la fábrica en el acuerdo reemplazando al proveedor original con otro proveedor del servicio.
- (d) El D3 descarta “los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad” del activo al determinar si un acuerdo contiene un arrendamiento. Por ello, los acuerdos en los cuales el proveedor retiene significativamente todos los riesgos y ventajas de la operación y la propiedad del activo podrían considerarse que contienen un arrendamiento. Sin embargo, en tales acuerdos los flujos de efectivo del proveedor pueden tener significativamente más potencial de variabilidad que un “verdadero” arrendador y el proveedor puede demandar un rendimiento significativamente superior a la tasa de mercado para un arrendador.

FC35 En sus deliberaciones, el CINIIF reafirmó su postura de que un comprador que toma sustancialmente toda la producción de un activo tiene la capacidad para restringir el acceso de otros a la producción de este activo. El comprador por lo tanto tiene un derecho de uso porque controla el acceso a los beneficios económicos que se derivan del activo. El CINIIF, por ello, no estaba de acuerdo con que la ausencia de capacidad para controlar físicamente la manera en que el activo subyacente se usa impida la existencia de tal derecho (aunque, como se observó anteriormente, tal capacidad puede indicar que se ha transmitido un derecho de uso).

FC36 Con respecto a otros puntos, el CINIIF observó lo siguiente:

- (a) Un comprador que toma sustancialmente toda la producción de un activo, en los casos en que sea remoto que otros tengan más que un importe insignificante de la producción, determina, de hecho, cuándo sale la producción.
- (b) En la mayoría de los arrendamientos sencillos, cualquier arrendatario que finaliza el arrendamiento por incumplimiento del arrendador ya no tendría acceso al activo. Además, en muchos arrendamientos que contienen tanto un derecho de uso como un componente de servicios, el contrato de servicios relacionado no opera independientemente (por ejemplo el arrendatario no puede finalizar el componente de servicios sólo). En efecto, en el CINIIF se destacó que el derecho del comprador a reparación por daños en caso de incumplimiento del proveedor indica un derecho de uso que se transmitió

originalmente, y que el suministrador está compensando al comprador por retirar este derecho.

- (c) Los riesgos y ventajas son en general relevantes para determinar la clasificación de un arrendamiento en lugar de si un acuerdo es un arrendamiento. En el CINIIF se destacó que en muchos arrendamientos operativos sencillos a corto plazo, todos los riesgos y ventajas los retiene sustancialmente el arrendador. Incluso si fuera deseable especificar un cierto nivel necesario de riesgos y ventajas a transferir para que haya un arrendamiento, el CINIIF dudó de que tal criterio pudiera ser factible. No obstante, un acuerdo que transmite el derecho de uso de un activo también transmitirá ciertos riesgos y ventajas asociados a la propiedad. Por ello, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad puede indicar que el acuerdo traspasa el derecho de uso del activo. Por ejemplo, si la fijación del precio en un acuerdo estipula un cargo fijo por capacidad diseñado para recuperar la inversión de capital del proveedor en el activo subyacente, la fijación del precio puede ser una evidencia suficiente de que es remoto que partes que no sean el comprador tomen más que un importe insignificante de la producción u otra utilidad que el activo produzca o genere, satisfaciéndose el criterio del párrafo 9(c).

FC37 Al adoptar el enfoque del Apartado 01-8, el CINIIF ha especificado que un acuerdo para toda o prácticamente toda la producción de un activo específico no transmite el derecho de uso del activo si el precio que el comprador pagará está fijado contractualmente por unidad de producto o es igual al precio de mercado corriente, por unidad de producto, en la fecha de entrega de dicho producto. Esto es porque en tales casos el comprador está pagando por un producto o servicio en vez de pagar por el derecho de uso del activo. En el D3, el CINIIF propuso hacer una distinción similar para la combinación del segundo y tercer criterio (véanse el párrafo FC15 (b) y (c) anteriores).

FC38 En el CINIIF se destacó que su Interpretación podría dar lugar a acuerdos del tipo “tomar o pagar”, en los cuales los compradores se comprometen a adquirir de manera sustancial toda la producción de activos específicos, determinándose que éstos contienen arrendamientos. Esto se debe a que en tales acuerdos el comprador realiza pagos durante el tiempo que el activo subyacente está disponible para su utilización en lugar de hacerlo a partir del uso real o producción (dando lugar a que la fijación del precio del acuerdo no esté establecido contractualmente por unidad de producto ni sea igual al precio de mercado corriente de la producción). En muchos acuerdos del tipo “tomar o pagar”, el comprador se compromete contractualmente a pagar al proveedor con independencia de que el comprador use el activo subyacente u obtenga la producción del activo. Los pagos se realizan por ello por el derecho de uso del activo. El CINIIF estuvo de acuerdo con que el efecto global de tales acuerdos del tipo “tomar o pagar” sea parecido al de un contrato de arrendamiento más contratos por servicios relacionados y materias (tales como contratos por el manejo del activo y la compra de los insumos de producción).

FC39 El CINIIF observó que si un acuerdo contiene un arrendamiento, y éste es operativo, aplicando la Interpretación es probable que dé lugar a que se reconozcan los mismos activos, pasivos y gastos que si no se hubiera identificado el arrendamiento. Sin embargo, en el CINIIF se destacó que la NIC 17 requiere que los arrendadores y los arrendatarios reconozcan las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos como gasto de forma lineal durante el transcurso del plazo del arrendamiento (a menos que otra fórmula sistemática sea más representativa del patrón temporal de los beneficios

derivados del uso del activo arrendado), y de esta manera podrían requerirse en algunos casos ajustes al perfil de reconocimiento de los pagos del elemento del arrendamiento. Además, en el CINIIF se destacó que la Interpretación daría lugar a menudo a información adicional, porque la NIC 17 requiere que el arrendador y arrendatario aporten información sobre los pagos futuros mínimos del arrendamiento. El CINIIF observó que, para un comprador, los acuerdos tratados en la Interpretación representan habitualmente compromisos futuros importantes, y que todavía no se requiere dar información sobre esos compromisos en los estados financieros por otras normas que no sean la NIC 17. El CINIIF concluyó que situar tales acuerdos dentro del alcance de la NIC 17 daría a los usuarios de los estados financieros información relevante que es útil para evaluar la solvencia, liquidez y adaptabilidad del comprador. El CINIIF reconoció que la información revelada podría estar relacionada solo con los elementos del arrendamiento del acuerdo; sin embargo, admitió que iría más allá del alcance de esta Interpretación abordar la información sobre los contratos pendientes de ejecución de manera más general.

Evaluación o evaluaciones posteriores de si un acuerdo contiene un arrendamiento (párrafos 10 y 11)

- FC40 En el D3 del CINIIF se propuso que la evaluación de si un acuerdo contiene un arrendamiento debía realizarse al inicio del acuerdo a partir de los hechos y circunstancias que concurren en ese momento y que, congruentemente con la NIC 17, un acuerdo debe evaluarse nuevamente solo si hubo un cambio en los términos del mismo. Por ello, según el D3, un proveedor que posteriormente obtuvo activos adicionales con los cuales podría cumplir el acuerdo, no habría evaluado nuevamente el acuerdo.
- FC41 Algunos de quienes respondieron estuvieron en desacuerdo con esta conclusión y argumentaron que la analogía con los requerimientos de reclasificar un arrendamiento en la NIC 17 no eran relevantes porque el objetivo de la Interpretación es determinar si un acuerdo está dentro del alcance de la NIC 17. Ellos observaron que ya que esto depende de factores tales como si el acuerdo depende de un activo específico, era lógico que se deba requerir una nueva evaluación si estos factores cambian.
- FC42 El CINIIF aceptó este argumento y concluyó que había dado más peso a las preocupaciones que había expresado en el D3 sobre este tema, siendo indebidamente gravoso requerir a los compradores evaluar nuevamente los acuerdos. En el CINIIF también se destacó que su propuesta en el D3 era diferente de la del Apartado 01-8. Dado que había modificado su enfoque al determinar si existe un arrendamiento para converger con el Apartado 01-8, el CINIIF decidió que debía también especificar el mismo tratamiento que en el Apartado 01-8 para nuevas evaluaciones.
- FC43 En el CINIIF se destacó que los requerimientos de los párrafos 10 y 11 están relacionados solo con la determinación cuándo el acuerdo debe evaluarse de nuevo y eso no altera los requisitos de la NIC 17. Por ello si se requiere que se evalúe de nuevo un acuerdo que contiene un arrendamiento y se considera que todavía contiene dicho arrendamiento, éste se reclasifica como operativo o financiero solo si así se requiere en el párrafo 13 de la NIC 17.

Separación de los pagos del arrendamiento de otros pagos (párrafos 12 a 15)

- FC44 El D3 propuso, y la Interpretación requiere, que los pagos de un acuerdo que contenga tanto un arrendamiento como otros elementos (por ejemplo servicios) se separen los relacionados con el arrendamiento y de los procedentes de los otros elementos sobre la base de sus valores razonables relativos. El CINIIF concluyó que el valor razonable es la representación más relevante y fiel de la economía subyacente en la transacción.
- FC45 En el CINIIF se destacó que este requerimiento podría ser más oneroso para los compradores que para los proveedores, particularmente cuando un comprador no tiene acceso a la información sobre el precio del proveedor. El CINIIF por ello acordó que debía dar alguna guía para ayudar a los compradores a separar el arrendamiento de otros elementos en el acuerdo. No obstante, el CINIIF reconoció que en algunos casos excepcionales podría no ser posible para el comprador separar con fiabilidad los pagos. En el CINIIF se destacó que si este era el caso y el arrendamiento era financiero, entonces los requerimientos de la NIC 17 asegurarían que el comprador no capitalizaría un importe mayor que el valor razonable del activo (ya que el párrafo 20 de la NIC 17 requiere al arrendatario reconocer un activo de un arrendamiento financiero al valor razonable de la propiedad arrendada o, si es menor, al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento). Por consiguiente, el CINIIF decidió especificar que en tales casos el comprador debe reconocer el valor razonable del activo subyacente como el activo arrendado. Si el arrendamiento es operativo y es inviable separar con fiabilidad los pagos, el CINIIF acordó, como un acuerdo práctico, que el comprador debía revelar información de todos los pagos del acuerdo cuando revelen información sobre los pagos mínimos del arrendamiento, y establece que esto también incluye el pago para otros elementos del acuerdo.
- FC46 Algunos de quienes respondieron al D3 observaron que si un comprador con un arrendamiento operativo no separa los pagos, se vería reducida la utilidad de la información requerida por la NIC 17. El CINIIF estuvo de acuerdo con que los pagos mínimos del arrendamiento se utilizan a menudo por los usuarios de los estados financieros para estimar el valor de los activos mantenidos bajo arrendamientos operativos y por ello concluyó que los pagos por arrendamiento que también incluyen pagos por otros elementos debían revelarse de manera separada.

Transición (párrafo 17)

- FC47 El D3 propuso, y la Interpretación requiere, la aplicación retroactiva. Algunos de quienes respondieron propusieron que la Interpretación debía aplicarse solo para los acuerdos nuevos que empiezan después de su fecha de vigencia. Para apoyar este punto de vista se propusieron dos argumentos principales:
- (a) la convergencia con el Apartado 01-8 (la cual se aplica a los acuerdos que empiezan o se modifican después del inicio del próximo periodo de presentación de una entidad que comience a partir del 28 de mayo 2003); y
 - (b) facilitar la transición, particularmente en el caso de acuerdos a largo plazo que empezaron hace algunos años y donde podría ser difícil realizar la evaluación requerida por el D3 de manera retroactiva.

- FC48 El CINIIF observó que los resúmenes del EITF se aplican normalmente prospectivamente. Por el contrario, las NIIF (incluyendo las interpretaciones) se aplican retroactivamente siguiendo el principio articulado en la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. El CINIIF no podía encontrar un argumento convincente para apartarse de este principio. En el CINIIF también se destacó que salvo que hubiera que especificar exactamente la misma fecha de vigencia que en el Apartado 01-8 (la cual era anterior a la publicación del D3), todavía surgiría la reconciliación de partidas con los PCGA de los Estados Unidos.
- FC49 Además, el CINIIF decidió que la continuación de algunos acuerdos durante muchos años enfatizaba la necesidad de una aplicación retroactiva. Sin la aplicación retroactiva, una entidad podría contabilizar acuerdos parecidos de manera diferente durante muchos años con la consecuente pérdida de comparabilidad.
- FC50 Sin embargo, el CINIIF fue receptivo hacia las dificultades prácticas que surgieran por la completa aplicación retroactiva, en particular la dificultad de retroceder potencialmente muchos años y determinar si el criterio se habría cumplido en ese momento. Aunque la NIC 8 proporciona una excepción a la aplicación retroactiva completa en casos donde tal tratamiento sería inviable, el CINIIF decidió que debía proporcionar una excepción transitoria en la propia Interpretación para los que elaboran las NIIF. El CINIIF recaló que esta excepción no altera los requerimientos transitorios de la NIC 17 y que por ello si se determina que un acuerdo contiene un arrendamiento una entidad aplica la NIC 17 desde el inicio del acuerdo.