



# Arrendamientos

## Profundizando en la norma

### Transacciones de venta con arrendamiento posterior

La IFRS 16 realiza cambios significativos a la contabilización de transacciones de venta con arrendamiento posterior. Una transacción de venta con arrendamiento posterior es aquella en la que una entidad (el vendedor-arrendatario) transfiere un activo a otra entidad (el comprador-arrendador) a cambio de una contraprestación y le arrienda dicho activo al comprador-arrendador.

Para muchas entidades una transacción de venta con arrendamiento posterior es una forma popular de obtener financiamiento a largo plazo a través de activos significativos de propiedades, planta y equipo, tales como terrenos y edificios, incluso maquinaria.

La IAS 17 contemplaba la contabilidad de transacciones de venta con arrendamiento posterior con gran detalle pero sólo desde la perspectiva del vendedor-arrendatario.

En virtud de que la IFRS 16 ha eliminado los conceptos de arrendamientos operativos y financieros de la contabilidad del arrendatario, los requisitos contables que el vendedor-arrendatario debe aplicar a una venta con arrendamiento posterior son más claros. Además, la IFRS 16 también proporciona una visión general de los requerimientos contables para los compradores-arrendadores.

Cuando un vendedor-arrendatario ha realizado una transacción de venta con arrendamiento posterior, tanto este último como el comprador-arrendador deben primero determinar si la transferencia califica como una venta. Esta determinación se basa en los requisitos para satisfacer una obligación de desempeño de acuerdo con la IFRS 15 'Ingresos de contratos con clientes'.

El tratamiento contable dependerá de si la transferencia califica o no como una venta. Esto se describe a continuación.

### Cuando la transferencia de un activo es una venta

Si la transferencia califica como una venta y la transacción se realiza en términos de mercado, el vendedor-arrendatario efectivamente divide el valor en libros anterior del activo en:

- un activo por derecho de uso que surge del arrendamiento, y
- los derechos sobre el activo mencionado retenidos por el comprador-arrendador al final del arrendamiento posterior.

El vendedor-arrendatario reconoce una parte del total de la ganancia o pérdida en la venta. La cantidad reconocida se determina dividiendo la ganancia o pérdida total en:

- una cantidad no reconocida relacionada con los derechos retenidos por el vendedor-arrendatario, y
- una cantidad reconocida relacionada con los derechos del comprador-arrendador sobre el activo al final del arrendamiento.

El arrendamiento posterior en sí mismo se contabiliza bajo el modelo contable del arrendatario.



El comprador-arrendador contabiliza la compra de acuerdo con las normas aplicables (ej. IAS 16 'Propiedad, planta y equipo' si es un activo en el alcance de dicha norma o IAS 40 'Propiedades de inversión' si el activo es una propiedad de inversión dentro el alcance de esta norma).

El arrendamiento entonces se contabiliza ya sea como un arrendamiento financiero o un arrendamiento operativo aplicando los requisitos de contabilización para arrendadores establecidos en la IFRS 16.

Se requieren ajustes si la contraprestación por la venta no es a valor razonable y/o los pagos por el arrendamiento no son a tasas (rentas) de mercado. Estos ajustes dan como resultado el reconocimiento de:

- un pago anticipado para reflejar los términos por debajo de mercado
- financiamiento adicional proporcionado por el comprador-arrendador al vendedor-arrendatario para reflejar los términos por arriba de mercado.

### Ejemplo: Venta y arrendamiento posterior

SellCo vende un edificio a BuyCo por un precio de \$1,800,000, que es su valor razonable a la fecha de la venta. El valor en libros al momento de la venta es de \$1,000,000. Al mismo tiempo, SellCo celebra un contrato de arrendamiento con BuyCo que otorga el derecho de uso del edificio durante 18 años. Los pagos anuales son de \$120,000 pagaderos al final de cada año, lo cual se considera una renta de mercado. La transferencia califica como una venta con base en la orientación sobre el cumplimiento de una obligación de desempeño de acuerdo con la IFRS 15.

La tasa de interés implícita en el arrendamiento es de 4.5%, misma que es fácilmente determinable por SellCo.

#### Análisis

##### SellCo

El valor presente de los pagos anuales (18 pagos de \$120,000, descontados a la tasa del 4.5%) es de \$1,459,200.

SellCo mide el activo por derecho de uso retenido, a través del contrato de arrendamiento, como una proporción del valor en libros anterior del edificio. Esto se calcula de la siguiente manera:  $\$1,000,000$  (valor en libros anterior)  $\times$  [ $\$1,459,200$  (valor presente de los pagos de arrendamiento) /  $\$1,800,000$  (valor razonable del edificio)]. El valor del activo por derecho de uso calculado de esta manera es de \$810,667.

SellCo reconoce una parte de la ganancia total en la venta, en la medida en que se relaciona con los derechos retenidos sobre el activo por BuyCo al final del arrendamiento. La ganancia total en la venta de edificios es de \$800,000 ( $\$1,800,000 - \$1,000,000$ ). Este total se divide en:

- la porción relacionada con los derechos de uso del edificio retenido por SellCo, calculada de la siguiente manera  $\$800,000 \times [\$1,459,200 / \$1,800,000]$  resultando en \$648,533; y
- la porción relacionada con los derechos de BuyCo sobre el activo al final del arrendamiento, calculada de la siguiente manera  $\$800,000 \times [(\$1,800,000 - \$1,459,200) / \$1,800,000]$ , resultando en \$ 151,467.

En la fecha de inicio del arrendamiento, los asientos contables de SellCo son los siguientes:

	Debito	Crédito
<b>Efectivo</b>	1,800,000	
<b>Activo por derecho de uso</b>	810,667	
<b>Edificio</b>		1,000,000
<b>Ganancia por venta de edificio</b>		151,467
<b>Pasivo por arrendamiento</b>		1,459,200

##### BuyCo

En la fecha de inicio, los asientos contables de BuyCo son los siguientes:

	Debito	Crédito
<b>Edificio</b>	1,800,000	
<b>Efectivo</b>		1,800,000

BuyCo clasifica el arrendamiento como un arrendamiento operativo, teniendo en cuenta, entre otras factores, que el valor presente de los pagos del arrendamiento es 19% menor que el valor razonable del edificio. BuyCo contabiliza el arrendamiento de acuerdo con estos supuestos.

## Cuando la transferencia de un activo no es una venta

Si la transferencia no califica como una venta, las partes la contabilizan como una transacción de financiamiento. Esto significa que:

- el vendedor-arrendatario continúa reconociendo el activo en su balance general ya que no hay una venta. El vendedor-arrendatario contabiliza el efectivo recibido por la venta y el arrendamiento como un pasivo financiero de acuerdo con la IFRS 9. Este acuerdo es similar a un préstamo garantizado con el activo relacionado; en otras palabras, una transacción de financiamiento
- el comprador-arrendador no ha comprado el activo relacionado y, por lo tanto, no reconoce el activo transferido en su balance general. En cambio, el comprador-arrendador contabiliza las cantidades pagadas al vendedor-arrendatario como un activo financiero de acuerdo con la IFRS 9. Desde la perspectiva del comprador-arrendador, este acuerdo es una transacción de financiamiento.

## Transacciones de venta con arrendamiento posterior en la transición a la IFRS 16

Cuando el acuerdo general de venta con arrendamiento posterior se haya liquidado, por ejemplo, un contrato de arrendamiento que haya vencido antes de la fecha de aplicación inicial de la IFRS 16, no hay nada que considerar.

Sin embargo, aquellas transacciones a considerar en la transición a la IFRS 16 son aquellas que se llevaron a cabo antes de la fecha de la aplicación inicial de la IFRS 16, pero que aún tienen saldos que deben ser contabilizados hasta el final del período de arrendamiento.

Por lo tanto, al aplicar la IFRS 16 por primera vez, una entidad deberá considerar los arrendamientos en curso, así como los activos y pasivos que permanecen como consecuencia de las transacciones históricas de venta con arrendamiento posterior contabilizadas según la IAS 17.

Las siguientes preguntas deben considerarse al determinar el adecuado tratamiento contable en la transición a la IFRS 16:

1. **¿Las entidades deben reevaluar las transacciones de venta con arrendamiento posterior realizadas antes de la transición para evaluar si fueron una venta según la IFRS 15?**

La respuesta es no. El IASB ha dicho que los juicios ya realizados sobre acuerdos de venta con arrendamiento posterior anteriores no se deben reevaluar.

La IFRS 15 sólo es aplicable cuando una transacción de venta con arrendamiento posterior ha ocurrido en o después de la fecha de aplicación inicial de la IFRS 16 (1 de enero de 2019).

2. **Desde la perspectiva del vendedor-arrendatario, ¿qué pasaría si una transacción fuera una venta y un arrendamiento financiero conforme a la IAS 17?**

Cuando una transacción era una venta y un arrendamiento financiero posterior, la entidad continúa contabilizando el arrendamiento financiero como cualquier otro arrendamiento financiero en la transición a la IFRS 16. Por ejemplo, el vendedor-arrendatario reflejará un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento. Cualquier ganancia diferida surgida de la aplicación previa de la IAS 17 continúa amortizándose de acuerdo con la IFRS 16.

3. **Desde la perspectiva del vendedor-arrendatario, ¿qué sucede si una transacción fue una venta y un arrendamiento operativo según la IAS 17?**

La entidad contabiliza el arrendamiento operativo como cualquier otro arrendamiento operativo en la transición a la IFRS 16. El vendedor-arrendatario reflejará nuevamente un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento.

Sin embargo, esta vez el vendedor-arrendatario ajusta el activo por derecho de uso por cualquier ganancia o pérdida diferida relacionada con términos fuera del mercado que permanecen en el balance inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial de la IFRS 16.

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 normas. En el caso particular de las operaciones de venta con arrendamiento posterior existe una diferencia relacionada con los ajustes requeridos en situaciones donde el valor razonable de la contraprestación de la venta parcial de un activo no iguala al valor razonable del activo o si los pagos de arrendamiento no están a tasas de mercado, en estos casos se debe contemplar realizar un análisis más profundo de cada caso.



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)

