

Arrendamientos

Profundizando en la norma

Plazo del arrendamiento

De acuerdo con la IFRS 16 'Arrendamientos', determinar correctamente el 'plazo del arrendamiento' es importante por varias razones. En primer lugar, cuanto más largo sea el plazo del arrendamiento, mayor será el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento para el arrendatario. En segundo lugar, la duración del plazo determina si califica para la exención de arrendamientos de corto plazo. Finalmente, la IFRS 16 contiene guías de aplicación sobre cómo tratar los períodos cubiertos por las opciones para renovar o terminar un contrato de arrendamiento. Aun cuando estas guías pueden ser útiles, también implica mayores consideraciones al determinar el plazo del arrendamiento.

Desde nuestro punto de vista, definir correctamente el plazo del arrendamiento es uno de los temas más difíciles en la aplicación de la IFRS 16, ya que es probable que requiera un nivel significativo de juicio.

'Plazo del arrendamiento' se define como el período no cancelable en el cual el arrendatario tiene derecho a usar un activo subyacente (incluidos los períodos que contemplan la opción de terminación por el arrendador), más:

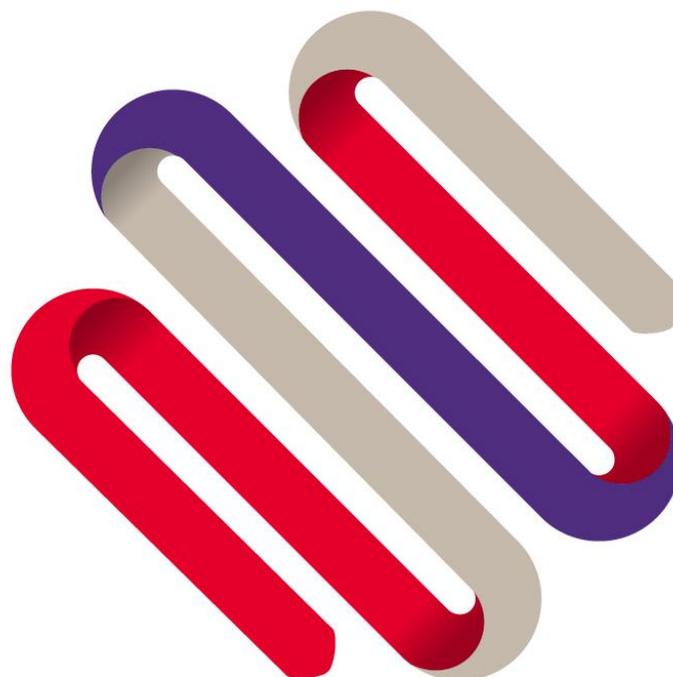
- períodos cubiertos por la opción de extensión (renovación) del arrendatario si la misma es razonablemente cierta; y
- períodos cubiertos por la opción de terminación del arrendatario si este último está razonablemente seguro de no terminarlo.

Si bien el concepto de 'razonablemente cierto' de la IAS 17 no ha cambiado, la aplicación de este concepto en la práctica requiere la consideración de todos los hechos y circunstancias que crean un incentivo económico significativo para que el arrendatario extienda el arrendamiento (donde el arrendatario tiene una opción de extensión) o no terminar el arrendamiento (donde el arrendatario tiene una opción de terminación). Esto es, en última instancia, un juicio que considera factores específicos del activo, la entidad y el mercado en general. Como estos factores son muy diversos, esperamos que esta sea un área difícil en la práctica.

Exigibilidad

La IFRS 16 requiere que una entidad evalúe la exigibilidad al considerar la definición de un 'contrato'. Un contrato se define como 'un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles'. Un contrato de arrendamiento no es ejecutable (exigible) cuando tanto el arrendatario como el arrendador tienen el derecho de rescindir el contrato sin la autorización de la otra parte, cuando hacerlo sólo conlleva una penalización insignificante.

Para ser consideradas al evaluar el plazo del arrendamiento, las opciones para extender o terminar el contrato deben ser ejecutables. Esto significa que cuando un arrendatario ejerce su opción de extender o rescindir el contrato, el arrendador no puede tener el derecho de rechazar la solicitud. Si el arrendador puede rechazar la solicitud de un arrendatario para extender o rescindir el contrato de arrendamiento, entonces la opción del arrendatario no es ejecutable y se ignora al evaluar el plazo del arrendamiento.



Ejemplo 1: Opción de extensión que requiere la aprobación tanto del arrendatario como del arrendador

La Entidad A celebra un contrato para arrendar un piso de un edificio por cinco años, con la opción de extenderlo por un período adicional de tres años. Tanto la Entidad A como el arrendador deben acordar extender el contrato de arrendamiento por dicho periodo de tres años. La Entidad A está completamente segura de que optará por extender el contrato de arrendamiento.

Análisis

La parte no cancelable es el período de cinco años, pero ¿es ejecutable el derecho de la Entidad de extender el contrato de arrendamiento? No, dado que el arrendador tiene la capacidad de negarse a extenderlo. Es importante que, al evaluar el plazo del arrendamiento, una entidad determine el período durante el cual el contrato es ejecutable. Un contrato de arrendamiento no es ejecutable cuando tanto el arrendatario como el arrendador pueden ejercer su derecho a rescindirlo sin la autorización de la otra parte, sin más que una multa insignificante. En este caso, la Entidad A no puede obligar al arrendador a extender el arrendamiento por el período adicional de tres años. En consecuencia, el plazo de arrendamiento es de cinco años.

Evaluación inicial del plazo del arrendamiento

Las entidades están obligadas a evaluar el plazo de un arrendamiento en la 'fecha de comienzo' del arrendamiento, que es la fecha en la que un arrendador pone a disposición un activo subyacente para utilizarse por el arrendatario. Es importante contrastar la 'fecha de comienzo' del arrendamiento con la 'fecha de inicio', esta última corresponde a la fecha más temprana entre la fecha del contrato de arrendamiento y la fecha en que se comprometen ambas partes bajo los términos y condiciones del contrato de arrendamiento. El punto inicial del plazo de arrendamiento es la 'fecha de comienzo' e incluye cualquier período de renta sin costo otorgado al arrendatario por el arrendador.

Al evaluar si un arrendatario está razonablemente seguro de ejercer una opción para extender el arrendamiento o no ejercer una opción para terminarlo, el arrendatario considera todos los hechos y circunstancias relevantes (tanto monetarios como no monetarios) que crean un incentivo económico para ejercer o no dicha opción. Se debe considerar cualquier cambio esperado en los hechos y circunstancias desde la fecha de comienzo hasta la fecha de ejercicio de la opción.

Ejemplos de hechos y circunstancias que pueden crear un incentivo económico para ejercer o no una opción

Términos y condiciones contractuales comparados con las tasas (rentas) de mercado	<p>Si los términos y condiciones contractuales para los períodos opcionales se comparan favorablemente con las tasas de mercado, por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none">• el importe de los pagos de arrendamiento en cualquier período opcional• el monto de cualquier pago de arrendamiento variable u otros pagos contingentes (ej. penalizaciones por terminación o garantías de valor residual)• los términos y condiciones de cualquier opción que se pueda ejercer después de los períodos opcionales iniciales (ej. una opción de compra ejercible al final de una extensión del período a una tasa que actualmente está por debajo de las tasas del mercado).
Mejoras significativas a los activos arrendados	<p>Mejoras significativas a los activos arrendados realizadas (o que se espera se realicen) durante el plazo del arrendamiento que se estima tengan un beneficio económico significativo para el arrendatario cuando la opción sea ejecutable.</p>
Costos de terminación	<p>Costos relacionados con la terminación del contrato de arrendamiento, tales como costos de negociación, costos de reubicación, costos de identificación de otro activo adecuado, costos de integración de un nuevo activo en las operaciones del arrendatario, o penalización por terminación y costos similares, incluidos los costos asociados con la devolución del activo subyacente en las condiciones y ubicación requeridas.</p>
Importancia del activo para el arrendatario	<p>La importancia del activo arrendado para las operaciones del arrendatario, considerando, por ejemplo, su ubicación, si el activo subyacente es de naturaleza especializada y si existen activos alternativos adecuados disponibles para el arrendatario.</p>
Condiciones para ejercer la opción	<p>Si deben cumplirse ciertas condiciones antes de poder ejercer la opción, en conjunto con una evaluación de la probabilidad de que tales condiciones se presentarán.</p>
Relación entre opciones y otras características contractuales	<p>Una entidad asume que el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer una opción para extender (o no ejercer una opción para rescindir) cuando la opción se ha combinado con una o más características contractuales (por ejemplo, una garantía de valor residual) para garantizar al arrendador un retorno mínimo o fijo de efectivo que es sustancialmente el mismo independientemente de si se ejerce la opción.</p>
Duración del período no cancelable	<p>Es más probable que un arrendatario ejerza una opción para extender el arrendamiento (o que no ejerza una opción para terminar el arrendamiento) cuando el período no cancelable de un arrendamiento es más corto. Esto se debe a los costos asociados con la obtención de un activo de reemplazo.</p>
Prácticas usuales del arrendatario	<p>Conocer el período de tiempo durante el cual un arrendatario ha utilizado tipos particulares de activos en el pasado (ya sea arrendado o de su propiedad), y sus razones económicas para hacerlo, puede proporcionar una idea de si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer o no ejercer una opción.</p>

Ejemplo 2: Opción de terminación anticipada en control del arrendador

La Entidad B firma un contrato para arrendar el piso de un edificio durante diez años. El arrendador tiene la opción de rescindir el contrato de arrendamiento después de siete años.

Análisis

El derecho del arrendador a terminar un arrendamiento se ignora en el cálculo del plazo del arrendamiento. Esto se debe a que el arrendatario tiene una obligación incondicional de pagar por el derecho a usar el activo durante el período del arrendamiento, a menos y hasta que el arrendador decida terminar el contrato. En este caso, la Entidad B está obligada a realizar pagos durante diez años, a menos que el arrendador decida terminar de forma anticipada. En otras palabras, el arrendador puede hacer cumplir el contrato por el período completo de diez años. Por lo tanto, el plazo de arrendamiento en este caso es de diez años.

Ejemplo 3: Arrendamiento a largo plazo con opción de terminación cada 12 meses

Custom Trains Ltd. (CTL) celebra un contrato de arrendamiento por cinco años con Locomotive Machinery Ltd. (LML) sobre una máquina que formará parte del proceso de producción de CTL. El costo de instalar la máquina en las instalaciones de fabricación de CTL es insignificante. CTL y LML tienen derecho a rescindir el contrato de arrendamiento sin penalización en cada aniversario de la fecha de inicio del contrato.

CTL se encuentra actualmente en las etapas finales de la incorporación de sus trenes de última generación y la producción de este nuevo modelo requiere cambios sustanciales en su proceso de fabricación. Esto significa que la maquinaria arrendada de LML no será útil para CTL una vez que comience la producción de su próxima generación de trenes.

Análisis

En este caso, el plazo del arrendamiento es el período no cancelable de un año porque tanto CTL como LML tienen un derecho sustancial de terminación. Ambas partes pueden terminar el contrato de arrendamiento sin penalización y el costo de instalar una máquina nueva en las instalaciones de fabricación de CTL es insignificante. En consecuencia, CTL podrá elegir la exención de arrendamiento a corto plazo para este contrato de arrendamiento, por lo cual no se reconocerá un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento.

Reevaluación del plazo del arrendamiento

Después del inicio del arrendamiento, el arrendatario debe reevaluar si es razonablemente seguro que ejerza una extensión o una opción de terminación, si hay un evento significativo o un cambio en las circunstancias que:

- están dentro del control del arrendatario; y
- afecta si el ejercicio o no de la opción es razonablemente cierto.

En principio, el IASB considera que la reevaluación regular de las opciones de extensión, terminación y compra por parte de los arrendatarios proporcionaría información más relevante y útil para los usuarios de los estados financieros. Sin embargo, al reconocer los costos potenciales asociados con dichas reevaluaciones regulares, el IASB adoptó un enfoque más equilibrado por el que sólo se requiere una reevaluación en las circunstancias señaladas anteriormente. Sin embargo, no se puede realizar una reevaluación ante la ocurrencia de eventos significativos o cambios en circunstancias que no están en el control del arrendatario.

Ejemplos de eventos significativos o cambios en las circunstancias que podrían provocar una reevaluación del plazo del arrendamiento incluyen:

- realizar mejoras importantes al activo arrendado, no previstas en la fecha de inicio del arrendamiento, que se espera que tengan un beneficio económico significativo para el arrendatario cuando la opción se pueda ejercer
- realizar cambios importantes o personalizar el activo subyacente, que no se contemplaban inicialmente
- establecer un subarrendamiento del activo subyacente que se extiende más allá del final del plazo del arrendamiento

- tomar una decisión de negocios que sea directamente relevante para ejercer o no la opción. Por ejemplo, decidir extender el arrendamiento de un activo complementario, disponer de un activo alternativo o de una unidad de negocios, en el cual se utilizar el activo por derecho de uso.

El plazo del arrendamiento se revisa si se concluye que hay un cambio en el período no cancelable de un arrendamiento. Por ejemplo, el período de cancelación de un contrato de arrendamiento cambiará si:

- el arrendatario ejerce una opción que no se incorporó previamente al término del arrendamiento
- El arrendatario no ejerce una opción que se incluyó anteriormente en el plazo del arrendamiento
- se produce un evento que resulta en una obligación contractual para que el arrendatario ejerza una opción que no se incluyó previamente en el plazo del arrendamiento
- ocurre un evento que prohíbe contractualmente al arrendatario ejercer una opción previamente incluida en el plazo del arrendamiento.

Para reconocer estos eventos el arrendatario:

- ajusta el pasivo por arrendamiento, a través de (i) incluir los pagos de arrendamiento durante el plazo revisado; (ii) aplicar una tasa de descuento revisada (la tasa de interés implícita para el plazo restante, si es fácilmente determinable, o la tasa incremental de financiamiento del arrendatario a la fecha de la reevaluación, en caso que no sea)
- realiza un ajuste correspondiente al activo por derecho de uso.

Ejemplo 4: Reevaluación de una opción de extensión

Un operador de un restaurante celebra un contrato de arrendamiento de un inmueble por cinco años el 1/1/20X1 (la fecha de comienzo). La renta anual es de \$5,000 a pagar por anticipado. El contrato contiene una opción para que el operador extienda el contrato de arrendamiento por otros cinco años con una renta anual de \$6,000. En la fecha de comienzo, la Administración concluye que el ejercicio de la opción de extensión no es razonablemente seguro. Esto toma en cuenta todos los hechos y circunstancias relevantes, incluyendo que:

- El lugar se utilizará para un nuevo formato de restaurante que aún no se ha probado en el mercado local
- se espera que las mejoras al inmueble arrendado se encuentren en el final de sus vidas útiles al final del quinto año; y
- no se espera que las rentas durante el período de extensión se encuentren por debajo de las rentas de mercado.

Por lo tanto, la Administración concluye que el plazo de arrendamiento es de cinco años. El 1/1/20X1, el operador reconoce un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento utilizando su tasa de interés incremental del 4% (habiendo concluido que la tasa de interés implícita en el arrendamiento no es fácilmente determinable):

1/1/20X1	Debito \$	Crédito \$
Activo por derecho de uso	23,150	
Pasivo por arrendamiento		18,150
Efectivo		5,000

El activo por derecho de uso se depreciará en línea recta durante cinco años.

Después de tres años, el 31/12/20X3, es evidente que el nuevo formato de restaurante no ha tenido éxito. La Administración decide realizar una inversión significativa para cambiar este formato a otro que ha sido muy exitoso en el pasado. La Administración determina que este es un cambio significativo de circunstancias que hace que el ejercicio de la opción de extensión sea razonablemente seguro. En consecuencia, la Administración reevalúa el plazo total del arrendamiento en diez años, de los cuales quedan siete años. En la fecha de la reevaluación, la tasa de incremental de financiamiento del operador es del 3% (la tasa de interés implícita en el contrato de arrendamiento para su plazo restante no se puede determinar fácilmente).

Análisis

Derivado de lo anterior, el pasivo por arrendamiento se mide nuevamente al 31/12/20X3. El nuevo pasivo es el valor presente de los dos pagos de \$5,000 con vencimientos el 1/1/20X4 y 1/1/20X5, más cinco pagos de \$6,000 con vencimientos del 1/1/20X6 al 1/1/20X10, descontados a la tasa del 3% (\$36,533). El pasivo por arrendamiento al 31/12/20X3 antes de la remediación es de \$9,808. El aumento (\$26,725) se suma al pasivo por arrendamiento y al activo por derecho de uso:

31/12/20X3	Antes de la remediación \$	Ajuste \$	Después de la remediación \$
Activo por derecho de uso	9,260	26,725	35,985
Pasivo por arrendamiento	9,808	26,725	36,533

Posteriormente, el activo por derecho de uso revisado se deprecia durante su nueva vida útil (ej. en línea recta durante siete años). El pasivo por arrendamiento revisado se mide utilizando la nueva tasa de interés efectiva del 3%.

Ejemplo 5: Plazo de arrendamiento por período de uso intermitente

Un minorista tiene un contrato de arrendamiento por diez años para rentar una tienda durante tres meses de cada año, del 1 de octubre al 31 de diciembre, para vender productos navideños.

Análisis

El plazo del arrendamiento se considera como el período de tiempo total por el cual se arrendó la propiedad. El minorista tiene el derecho de usar la tienda durante tres meses cada año durante diez años, por lo que el plazo de arrendamiento es de 30 meses.

La conclusión sobre el plazo se enfoca en el período en que el arrendatario tiene el derecho de uso del activo en lugar del término contractual. Otro minorista podría arrendar la tienda durante los otros nueve meses del año, por lo que este período no debe incluirse en el plazo del arrendamiento.

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 o al correo SallesSainz@mx.gt.com