

NIFF 16: la nueva norma de información financiera sobre arrendamientos

Pilar Álvarez Barbeito

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El International Accounting Standards Board (IASB) ha aprobado una nueva norma internacional de información financiera, la «NIIF 16 Arrendamientos», introduciendo con ella importantes modificaciones sobre el modo en el que las empresas arrendatarias habrán de contabilizar los arrendamientos operativos que suscriban.

El International Accounting Standards Board (IASB) emitió en enero de este año una nueva norma internacional de información financiera, la denominada «NIIF 16», mediante la cual se introduce una nueva forma de contabilizar los arrendamientos. Sustituye, a partir de su entrada en vigor —el 1 de enero del 2019—, a la NIC 17, vigente actualmente.

Pues bien, son varios puntos los que suscitan especial interés al analizar la norma. Así, en primer lugar, uno de sus aspectos clave viene representado por el propio concepto de arrendamiento ofrecido por la NIIF 16, que habrá de identificarse correctamente en cada caso para contabilizarlos adecuadamente. En ese sentido, se considera tal aquel contrato o parte de él que conlleve el uso de un determinado activo por un periodo de tiempo, mediando contraprestación. Tras esta definición, aparentemente pacífica, se concretan algunos aspectos para que pueda entenderse que existe arrendamiento y no contrato de servicios, excluidos éstos del campo de aplicación de la norma.

A esos efectos, en los arrendamientos debe constatarse que el arrendatario ejerce un control de uso sobre el activo de que se trate, traducido en el derecho por parte de éste de obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del activo objeto del contrato y de dirigir el uso de éste. Por otra parte, en los supuestos en los que el arrendamiento vaya acompañado de otros componentes

—como, por ejemplo, un servicio de mantenimiento—, éstos deben separarse y contabilizarse independientemente del arrendamiento, aunque la norma prevé la posibilidad de excepcionar lo anterior permitiendo al arrendatario contabilizar el contrato en su conjunto como arrendamiento.

Pero, sin duda, la novedad más relevante de la NIIF 16 se traduce en un cambio sustancial en la contabilización que deben efectuar los arrendatarios, en el sentido de que verán eliminada la diferenciación existente actualmente entre el tratamiento contable de los arrendamientos operativos y el de los de carácter financiero.

Conforme a la normativa actualmente vigente, existe un modelo de contabilidad dual tanto para arrendadores como para arrendatarios, de forma que, por lo que atañe a estos últimos, mientras que los contratos de arrendamiento financiero se registran en el balance, los arrendamientos operativos se mantienen al margen de éste. Esto es, no se exige el reconocimiento de las futuras cuotas de arrendamiento operativo, sino que se traslada a la cuenta de resultados de cada ejercicio el gasto en arrendamiento en ese periodo y se adjunta al final de la memoria una nota con la estimación de los pagos futuros.

Por el contrario, la NIIF 16 recoge la eliminación de la diferenciación entre ambos tipos de arrendamientos en la contabilidad del arrendatario —no

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

así en la del arrendador, para el que subsiste un modelo dual similar al actualmente vigente—, de forma que, respecto de los contratos que tengan carácter operativo, se exigirá al arrendatario que registre en el balance las cuotas de arrendamiento futuras, como viene sucediendo con los arrendamientos financieros.

Como consecuencia de lo anterior, para los arrendatarios el contrato de arrendamiento se traducirá en un pasivo —como deuda con los arrendadores— y en un activo equivalente —traducido en un derecho de uso de los elementos patrimoniales arrendados—.

Por lo que atañe al pasivo, éste se reconocerá inicialmente por el valor actual de los pagos futuros del arrendamiento —que incluirán las cuotas fijas—, los precios de ejercicio de las opciones de compra que previsiblemente se ejercerán, los valores residuales garantizados, las penalizaciones previstas para las opciones de cancelación si es razonablemente cierto que serán ejercidas, así como los pagos variables calculados por referencia a un índice o tipo determinados (*v. gr.*, IPC). Tras el reconocimiento inicial del pasivo, éste debe valorarse con el valor actual de las cuotas de arrendamiento, descontadas utilizando el tipo de interés implícito en el arrendamiento, que se define como el tipo de interés que permite que el valor actual de las cuotas del arrendamiento en la fecha de comienzo de éste sea igual a la suma del valor razonable del activo que se ha arrendado más cualquier coste directo inicial del arrendador.

En lo que se refiere al activo derivado del derecho de uso, habrá de valorarse inicialmente con el valor inicial del pasivo, al que habrán de sumarse los pagos iniciales que se hayan hecho al arrendador, descontados los incentivos que pudieran percibirse por el arrendamiento, más los costes directos incurridos y los de desmantelamiento o rehabilitación del activo arrendado. A continuación, el activo se amortiza de acuerdo con lo previsto en la norma y se reconoce su posible deterioro.

Únicamente se sitúan al margen de lo señalado anteriormente los arrendamientos de activos de bajo valor —aunque la norma no concreta el alcance de la expresión «bajo valor», de las conclusiones

puede deducirse que la intención del IASB es entender que dicho carácter podrá predicarse de los activos nuevos que no superen los 5000 dólares— y los realizados a corto plazo —esto es, los que tengan una duración inferior al año y que no se realicen con opción de compra—, que podrán seguir contabilizándose como un gasto.

Indudablemente, las referidas modificaciones tendrán un relevante impacto en nuestro país, obligando a muchas empresas a trabajar en la mejora o adaptación de sus sistemas contables, a adoptar determinadas decisiones en relación con las características que deben revestir los contratos de arrendamiento operativo que suscriban, a realizar análisis que les permitan adoptar decisiones —especialmente en aquellos casos en los que la NIFF 16 prevé medidas opcionales de aplicación alternativa—, o a analizar el impacto que tendrá la norma tanto sobre los resultados de la entidad como sobre los principales indicadores financieros, como EBITDA.

Pues bien, todo ello afectará de forma especialmente importante a un buen número de compañías españolas que operan en sectores como los de la distribución, el *retail*, la telefonía, el transporte aéreo o la banca, que en los últimos años ha optado en muchos casos por vender sus oficinas para pasar a ocupar esos mismos locales en régimen de alquiler. Respecto de este último aspecto, la norma analizada trata específicamente el régimen del *sale and leaseback*, operación por la cual el propietario de un activo procede a enajenarlo a un tercero para arrendárselo en el mismo acto. En estos supuestos, la NIFF 16 establece una diferenciación en el reflejo contable de estas operaciones en función de si pueden o no asimilarse a una venta desde la perspectiva de la NIFF 15 (ingresos procedentes de contratos con clientes).

Las cuestiones apuntadas constituyen, en síntesis, los principales cambios introducidos respecto a la contabilidad de los arrendamientos por la NIFF 16, norma que será de aplicación obligatoria a partir del 1 de enero del 2019, pero que podrá ser aplicada anticipadamente por aquellas entidades que también apliquen la NIFF 15 en una fecha anterior o igual a aquella en la que apliquen la NIFF 16.