

Mayo 2013

Interpretación CINIIF

## CINIIF 21 Gravámenes

# **Interpretación CINIIF 21**

## *Gravámenes*

IFRIC Interpretation 21 *Levies* is published by the International Accounting Standards Board (IASB).

**Disclaimer:** the IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

**Copyright © 2013 IFRS Foundation®**

**All rights reserved.** No part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department 1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom

Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

This Spanish translation of IFRIC Interpretation 21 *Levies* has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/‘Hexagon Device’, ‘IFRS Foundation’, ‘eIFRS’, ‘IASB’, ‘IFRS for SMEs’, ‘IAS’, ‘IASs’, ‘IFRIC’, ‘IFRS’, ‘IFRSs’, ‘SIC’, ‘International Accounting Standards’ and ‘International Financial Reporting Standards’ are Trade Marks of the IFRS Foundation.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office as above.

# **Interpretación CINIIF 21**

## *Gravámenes*

La Interpretación CINIIF 21 *Gravámenes* se publica por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

**Descargo de responsabilidad:** El IASB, la Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan causar a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (incluidas las Normas Internacionales de Contabilidad y las Interpretaciones SIC y CINIIF), los Proyectos de Norma y las demás publicaciones del IASB o de la Fundación IFRS son propiedad de la Fundación IFRS.

**Copyright © 2013 IFRS Foundation®**

**Reservados todos los derechos.** Ninguna parte de estas publicaciones puede ser traducida, reimpressa, ni reproducida o utilizada en ninguna forma, ya sea total o parcialmente, ni siquiera utilizando medios electrónicos, mecánicos o de otro tipo, existentes o por inventar, incluyendo fotocopiado y grabación u otros sistemas de almacenamiento o recuperación de información, sin el permiso previo, por escrito, de la Fundación IFRS.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera y las demás publicaciones del IASB es el publicado por el IASB en el idioma inglés. Se pueden obtener copias en la Fundación IFRS. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a:

IFRS Foundation Publications Department 1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom  
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749  
Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

Esta traducción al español de la Interpretación CINIIF 21 *Gravámenes* ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.



El logo de la IFRS Foundation/el logo del IASB/el logo en forma de hexágono, “IFRS Foundation”, “eIFRS”, “IASB”, “IFRS for SMEs”, “IAS”, “IASs”, “IFRIC”, “IFRS”, “IFRSs”, “SIC”, “International Accounting Standards”, y “International Financial Reporting Standards” y “SIC” son marcas registradas por la Fundación IFRS.

La Fundación IFRS es una corporación no lucrativa según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de la compañía FC023235) con su sede principal en la dirección anterior.

**ÍNDICE***desde la página***INTERPRETACIÓN CINIIF 21 GRAVÁMENES**

<b>Referencias</b>	<b>4</b>
<b>Antecedentes</b>	<b>4</b>
<b>Alcance</b>	<b>4</b>
<b>Problemas</b>	<b>5</b>
<b>Acuerdo</b>	<b>5</b>
<b>APÉNDICE A</b>	<b>7</b>
<b>Fecha de vigencia y transición</b>	
<b>EJEMPLOS ILUSTRATIVOS</b>	<b>8</b>
<b>FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA INTERPRETACIÓN CINIIF 21 GRAVÁMENES</b>	<b>11</b>

# INTERPRETACIÓN CINIIF 21 *GRAVÁMENES*

## Referencias

---

- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*
- NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*
- NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*
- NIC 34 *Información Financiera Intermedia*
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*
- CINIIF 6 *Obligaciones surgidas de la Participación en Mercados Específicos—Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos*

## Antecedentes

---

- 1 Un gobierno puede imponer un gravamen a una entidad. El Comité de Interpretaciones de las NIIF recibió peticiones de guías sobre la contabilización de gravámenes en los estados financieros de la entidad que paga el gravamen. La cuestión está relacionada con cuándo reconocer un pasivo para pagar un gravamen que se contabiliza de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

## Alcance

---

- 2 Esta Interpretación aborda la contabilización de un pasivo para pagar un gravamen si ese pasivo está dentro de la NIC 37. También aborda la contabilización de un pasivo para pagar un gravamen cuyo importe y vencimiento son ciertos.
- 3 Esta interpretación no trata la contabilización de los costos que surgen del reconocimiento de un pasivo para pagar un gravamen. Las entidades deberían aplicar otras Normas para decidir si el reconocimiento de un pasivo para pagar un gravamen da lugar a un activo o a un gasto.
- 4 A efectos de esta Interpretación, un gravamen es una salida de recursos que incorpora beneficios económicos que es impuesta por los gobiernos a entidades de acuerdo con la legislación (es decir leyes o regulaciones distintas de:
  - (a) las salidas de recursos que quedan dentro del alcance de otras Normas (tales como impuestos a las ganancias que quedan dentro de alcance de la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias*; y
  - (b) multas u otras sanciones que se imponen por infracciones de la legislación."Gobierno" se refiere al gobierno en sí, a las agencias gubernamentales y organismos similares, ya sean locales, regionales, nacionales o internacionales.
- 5 Un pago realizado por una entidad para la adquisición de un activo, o la prestación de servicios según un acuerdo contractual con un gobierno, no cumple la definición de gravamen.
- 6 No se requiere que una entidad aplique esta Interpretación a pasivos que surgen de planes de derechos de emisión.

## Problemas

---

- 7 Para clarificar la contabilización de un pasivo para pagar un gravamen, esta Interpretación aborda las siguientes cuestiones:
  - (a) ¿Cuál es el suceso que genera la obligación que da lugar al reconocimiento de un pasivo para pagar un gravamen?

- (b) ¿Crea la obligación económica de continuar operando en un periodo futuro una obligación implícita de pagar un gravamen que se generará por operar en ese periodo futuro?
- (c) ¿Implica la hipótesis de negocio en marcha que una entidad tiene una obligación presente de pagar un gravamen que se generará por operar en un periodo futuro?
- (d) ¿Surge el reconocimiento de un pasivo para pagar un gravamen en un momento determinado o lo hace, en algunas circunstancias, progresivamente a lo largo del tiempo?
- (e) ¿Cuál es el suceso que genera la obligación que da lugar al reconocimiento de un pasivo para pagar un gravamen que se produce si se alcanza un umbral mínimo?
- (f) ¿Son los principios para reconocer un pasivo para pagar un gravamen en los estados financieros anuales los mismos que para hacerlo en la información financiera intermedia?

## Acuerdo

---

- 8 El suceso que genera la obligación que da lugar a un pasivo para pagar un gravamen es la actividad que produce el pago del gravamen, en los términos señalados por la legislación. Por ejemplo, si la actividad que da lugar al pago de un gravamen es la generación de un ingreso de actividades ordinarias en el periodo presente y el cálculo de ese gravamen se basa en el ingreso de actividades ordinarias que tuvo lugar en un periodo anterior, el suceso que da origen a la obligación de ese gravamen es la generación de ingresos en el periodo presente. La generación de ingresos de actividades ordinarias en el periodo anterior es necesaria, pero no suficiente, para crear una obligación presente.
- 9 Una entidad no tiene una obligación implícita de pagar un gravamen que se generará por operar en un periodo futuro como consecuencia de que dicha entidad esté forzada económicamente a continuar operando en ese periodo futuro.
- 10 La preparación de los estados financieros según la hipótesis de negocio en marcha no implica que una entidad tenga una obligación presente de pagar un gravamen que se generará por operar en un periodo futuro.
- 11 El pasivo para pagar un gravamen se reconoce de forma progresiva si ocurre el suceso que da origen a la obligación a lo largo de un periodo de tiempo (es decir si la actividad que genera el pago del gravamen, en los términos señalados por la legislación, tiene lugar a lo largo de un periodo de tiempo). Por ejemplo, si el suceso que da lugar a la obligación es la generación de un ingreso de actividades ordinarias a lo largo de un periodo de tiempo, el pasivo correspondiente se reconocerá a medida que la entidad produzca dicho ingreso.
- 12 Si una obligación de pagar un gravamen se genera cuando se alcanza un umbral mínimo, la contabilización del pasivo que surge de esa obligación será congruente con los principios establecidos en los párrafos 8 a 14 de esta Interpretación (en particular, los párrafos 8 y 11). Por ejemplo, si el suceso que da origen a la obligación es alcanzar un umbral de actividad mínimo (tal como un importe mínimo de ingreso de actividades ordinarias o ventas generadas o productos fabricados), el pasivo correspondiente se reconocerá cuando se alcanza ese umbral de actividad mínima.
- 13 Una entidad aplicará los mismos principios de reconocimiento en la información financiera intermedia que aplica en los estados financieros anuales. En consecuencia, en la información financiera intermedia, un pasivo para pagar un gravamen:
- (a) no se reconocerá si no existe una obligación presente de pagar el gravamen al final del periodo de información intermedia; y
  - (b) se reconocerá si existe una obligación presente de pagar el gravamen al final del periodo de información intermedia.
- 14 Una entidad reconocerá un activo si ha pagado por anticipado el gravamen pero no tiene todavía una obligación presente de pagar ese gravamen.



# Apéndice A

## Fecha de vigencia y transición

*Este apéndice forma parte integral de la Interpretación y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la Interpretación.*

- A1 Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Interpretación a periodos anteriores revelará este hecho.
- A2 Los cambios en políticas contables producidos por la aplicación de esta Interpretación se contabilizarán de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

# Interpretación CINIIF 21

## Ejemplos ilustrativos

*Estos ejemplos acompañan a la CINIIF 21, pero no son parte de la misma.*

EI1 El objetivo de estos ejemplos es ilustrar la forma en que una entidad debería contabilizar un pasivo para pagar un gravamen en sus estados financieros anuales y en su información financiera intermedia.

### **Ejemplo 1—Un gravamen se genera de forma progresiva a medida que la entidad obtiene el ingreso de actividades ordinarias**

El periodo sobre el que informa la Entidad A finaliza el 31 de diciembre. De acuerdo con la legislación, se genera un gravamen de forma progresiva a medida que una entidad obtiene ingresos de actividades ordinarias en 20X1. El importe del gravamen se calcula por referencia al ingreso de actividades ordinarias generado por la entidad en 20X1.

En este ejemplo, el pasivo se reconoce de forma progresiva durante 20X1 a medida que la Entidad A genera el ingreso de actividades ordinarias, porque el suceso que da origen a la obligación, en los términos señalados por la legislación, es la obtención de ingresos de actividades ordinarias durante 20X1. En cualquier momento del 20X1, la Entidad A tiene una obligación presente de pagar un gravamen por los ingresos de actividades ordinarias generados hasta la fecha. La entidad A no tiene la obligación presente de pagar un gravamen que surgirá de la obtención de ingresos de actividades ordinarias en el futuro.

En la información financiera intermedia (si la hubiera), el pasivo se reconocerá de forma progresiva a medida que la Entidad A obtiene dichos ingresos. La Entidad A tiene una obligación presente de pagar el gravamen por los ingresos de actividades ordinarias generados desde el 1 de enero de 20X1 hasta el final de periodo intermedio.

### **Ejemplo 2—Un gravamen se genera totalmente tan pronto como la entidad genera el ingreso de actividades ordinarias**

El periodo sobre el que informa la Entidad B finaliza el 31 de diciembre. De acuerdo con la legislación, se genera el total del gravamen tan pronto como una entidad obtiene ingresos de actividades ordinarias en 20X1. El importe del gravamen se calcula por referencia al ingreso de actividades ordinarias generado por la entidad en 20X0. La Entidad B obtuvo ingresos de actividades ordinarias en 20X0, y en 20X1 comienza a producir ingresos de actividades ordinarias el 3 de enero de 20X1.

En este ejemplo, el pasivo se reconoce totalmente el 3 de enero de 20X1 porque el suceso que da origen a la obligación, en los términos señalados por la legislación, es la primera vez que obtiene ingresos de actividades ordinarias en 20X1. La generación de ingresos de actividades ordinarias en 20X0 es necesaria, pero no suficiente, para crear una obligación presente. Antes del 3 de enero de 20X1, la Entidad B no tiene una obligación presente de pagar un gravamen. En otras palabras, la actividad que produce el pago del gravamen, en los términos señalados por la legislación, es el momento en el que la Entidad B obtiene por primera vez los ingresos de actividades ordinarias en 20X1. La generación de ingresos de actividades ordinarias en 20X0 no es la actividad que produce el pago del gravamen y el reconocimiento del pasivo. El importe de ingresos de actividades ordinarias obtenido en 20X0 solo afecta a la medición del pasivo.

**Ejemplo 2—Un gravamen se genera totalmente tan pronto como la entidad genera el ingreso de actividades ordinarias**

En la información financiera intermedia (si la hubiera), el pasivo se reconocerá totalmente en el primer periodo intermedio de 20X1 porque el pasivo se reconoce totalmente el 3 de enero de 20X1.

**Ejemplo 3—Un gravamen se produce totalmente si la entidad opera como un banco en una fecha especificada**

La entidad C es un banco y tiene un periodo sobre el que informa que finaliza el 31 de diciembre. De acuerdo con la legislación, solo se produce un gravamen en su totalidad si una entidad opera como un banco al final del periodo anual sobre el que se informa. El importe del gravamen se calcula por referencia a los importes en el estado de situación financiera de la entidad al final del periodo anual sobre el que se informa. El final del periodo anual sobre el que informa la Entidad C es el 31 de diciembre de 20X1.

En este ejemplo, el pasivo se reconoce el 31 de diciembre de 20X1 porque el suceso que da origen a la obligación, en los términos señalados por la legislación, es que la Entidad C opere como un banco al final del periodo anual sobre el que se informa. Antes de ese momento, la Entidad C no tiene una obligación presente de pagar un gravamen, incluso si está obligada económicamente a continuar operando como un banco en el futuro. En otras palabras, la actividad que genera el pago del gravamen, en los términos señalados por la legislación, es que la entidad opera como un banco al final del periodo anual sobre el que se informa, lo cual no tiene lugar hasta el 31 de diciembre de 20X1. La conclusión no cambiaría incluso si el importe del pasivo se basa en la duración del periodo sobre el que se informa, porque el suceso que da origen a la obligación es que la entidad opera como un banco al final del periodo anual sobre el que se informa.

En la información financiera intermedia (si la hubiera), el pasivo se reconocerá totalmente en el periodo intermedio en que queda el 31 de diciembre de 20X1 porque el pasivo se reconoce totalmente en esa fecha.

**Ejemplo 4—Un gravamen se genera si la entidad obtiene ingresos de actividades ordinarias por encima de un importe mínimo**

El periodo sobre el que informa la Entidad D finaliza el 31 de diciembre. De acuerdo con la legislación, se genera un gravamen si una entidad obtiene ingresos de actividades ordinarias por encima de 50 millones de u.m. en 20X1.<sup>a</sup> El importe del gravamen se calcula por referencia al ingreso de actividades ordinarias obtenido por encima de 50 millones de u.m. , con la tasa de gravamen al 0 por ciento para los primeros 50 millones de u.m. de ingresos de actividades ordinarias obtenidos (por debajo del umbral) y al 2 por ciento por encima de los 50 millones de u.m. de ingresos de actividades ordinarias. La Entidad D alcanza el umbral de 50 millones de u.m. de ingresos de actividades ordinarias el 17 de julio de 20X1.

En este ejemplo, el pasivo se reconoce entre el 17 de julio y el 31 de diciembre de 20X1 a medida que la Entidad D obtiene ingresos de actividades ordinarias por encima del umbral porque el suceso que da origen a la obligación, en los términos señalados por la legislación, es la actividad realizada después de alcanzar el umbral (es decir la obtención de ingresos de actividades ordinarias después de haber alcanzado el umbral). El importe del pasivo se basa en el ingreso de actividades ordinarias obtenido hasta la fecha en que supera el umbral de 50 millones de u.m. de ingresos de actividades ordinarias.

#### **Ejemplo 4—Un gravamen se genera si la entidad obtiene ingresos de actividades ordinarias por encima de un importe mínimo**

En la información financiera intermedia (si la hubiera), el pasivo se reconoce entre el 17 de julio y el 31 de diciembre de 20X1 a medida que la Entidad D obtiene ingresos de actividades ordinarias por encima del umbral.

#### **Variación:**

Algunos parámetros de hechos como los anteriores (es decir se genera un gravamen si la Entidad D obtiene ingresos de actividades ordinarias por encima de 50 millones de u.m. en 20X1), excepto que el importe del gravamen se calcule sobre todos los ingresos de actividades ordinarias generados por la Entidad D en 20X1 (es decir incluyendo los primeros 50 millones de u.m. de ingresos de actividades ordinarias obtenidos en 20X1).

En este ejemplo, el pasivo para el pago del gravamen relacionado con los primeros 50 millones de u.m. de ingresos de actividades ordinarias se reconoce el 17 de julio de 20X1 cuando se alcanza el umbral porque el suceso que da origen a la obligación, en los términos señalados por la legislación, para el pago de ese importe es el alcance del umbral. El pasivo por el pago del gravamen relacionado con el ingreso de actividades ordinarias por encima del umbral se reconoce entre el 17 de julio y el 31 de diciembre de 20X1 a medida que la entidad obtiene ingresos de actividades ordinarias por encima del umbral porque el suceso que da origen a la obligación, en los términos señalados por la legislación, es la actividad realizada después de alcanzar el umbral (es decir la obtención de ingresos de actividades ordinarias después de haber alcanzado el umbral). El importe del pasivo se basa en el ingreso de actividades ordinarias obtenido hasta la fecha, incluyendo los primeros 50 millones de u.m. de ingresos de actividades ordinarias. Una entidad aplicará los mismos principios de reconocimiento en la información financiera intermedia (si la hubiera) que aplica en los estados financieros anuales.

a En esta Interpretación, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

# Fundamentos de las Conclusiones de la Interpretación CINIIF 21 *Gravámenes*

*Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la CINIIF 21, pero no forman parte de la misma.*

## Introducción

---

- FC1 Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones del Comité de Interpretaciones de las NIIF (el Comité de Interpretaciones) para alcanzar el acuerdo. El Comité de Interpretaciones recibió una petición para clarificar si, en ciertas circunstancias, la CINIIF 6 *Obligaciones surgidas de la Participación en Mercados Específicos—Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos* debe aplicarse por analogía para identificar el suceso que genera la obligación que da lugar al reconocimiento de un pasivo por otros gravámenes impuestos por gobiernos a entidades. La cuestión está relacionada con cuándo reconocer un pasivo para pagar un gravamen que se contabiliza de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.
- FC2 En particular la petición fue para que el Comité de Interpretaciones clarificara la forma en que una entidad debería contabilizar los gravámenes cuando su cálculo se basa en información financiera que está relacionada con un periodo anterior al periodo que contiene la actividad que produce el pago del gravamen. Este es el caso si, por ejemplo, la actividad que genera el pago del gravamen, en los términos señalados por la legislación, tiene lugar en 20X1 y el cálculo del gravamen se basa en información financiera de 20X0 (véase el Ejemplo Ilustrativo 2).
- FC3 Se informó al Comité de Interpretaciones de que había diversidad en la práctica en la forma en que las entidades contabilizan la obligación de pagar este gravamen.

## Alcance

---

- FC4 Una de las cuestiones que se envió fue la forma de contabilizar los gravámenes para cuyo cálculo se utiliza información tal como el importe bruto de los ingresos de actividades ordinarias, activos o pasivos. El Comité de Interpretaciones destacó que esos gravámenes no cumplen la definición de impuestos a las ganancias proporcionada por la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* porque no se basan en una ganancia fiscal. En dos Decisiones de Agenda (publicadas en marzo de 2006 y en mayo de 2009), el Comité de Interpretaciones (entonces llamado CINIIF) destacó que el término "ganancia fiscal" implica un concepto de importe neto en lugar de bruto. En esas Decisiones de Agenda, el Comité de Interpretaciones también observó que cualquier impuesto que no quede dentro del alcance de otras Normas (tal como la NIC 12) queda dentro del alcance de la NIC 37. El Comité de Interpretaciones observó, además, que la NIC 37 contiene una definición de pasivo y que una provisión se define en la NIC 37, como un pasivo de importe o vencimiento incierto. El Comité de Interpretaciones destacó que los mismos requerimientos de reconocimiento deberían aplicarse a las provisiones para pagar un gravamen y a los pasivos para pagar un gravamen cuyo vencimiento e importe son ciertos. Por consiguiente, esta Interpretación también abordó la contabilización de un pasivo para pagar un gravamen cuyo importe y vencimiento son ciertos.
- FC5 El Comité de Interpretaciones destacó que la NIC 37 no se aplica a contratos pendientes de ejecución a menos que sean onerosos, por ello, decidió que esta Interpretación no debería, por tanto, aplicarse a contratos pendientes de ejecución a menos que sean onerosos.
- FC6 El Comité de Interpretaciones decidió que, a efectos de esta Interpretación, un gravamen es una salida de recursos que incorporan beneficios económicos que se impone por los gobiernos a entidades de acuerdo con la legislación (es decir leyes o regulaciones), distintas de esas salidas de recursos que quedan dentro del alcance de otras Normas (tal como impuestos a las ganancias que quedan dentro del alcance de la NIC 12). Los importes reunidos por las entidades en nombre de los gobiernos (tales como impuestos sobre el valor agregado) y remitidos a éstos no son salidas de recursos que incorporan beneficios económicos para las entidades que colectan y remiten dichos importes. El Comité de Interpretaciones decidió utilizar la definición del término "gobierno" proporcionada por la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales* y la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*.
- FC7 El Comité de Interpretaciones destacó que un pago realizado por una entidad por la adquisición de un activo, o por la prestación de servicios según un acuerdo contractual con un gobierno, no cumple la

definición de un gravamen. A efectos de esa Interpretación, los gravámenes se imponen por los gobiernos y, por ello, no surgen de acuerdos contractuales. De forma análoga, el Comité de Interpretaciones destacó que esta Interpretación no se aplica a la contabilización de descuentos comerciales y rebajas por volumen acordados entre un vendedor y un cobrador bajo un acuerdo contractual.

- FC8 El Comité de Interpretaciones decidió que esta Interpretación no debería abordar la contabilización de multas y otras sanciones. Las multas y sanciones se pagan como consecuencia de incumplimientos de leyes o regulaciones mientras que los gravámenes se pagan como consecuencia del cumplimiento de leyes o regulaciones.
- FC9 El Comité de Interpretaciones decidió que no debería requerirse que una entidad aplique esta Interpretación a pasivos que surgen de planes de derechos de emisión. El IASB decidió en 2011 añadir un proyecto sobre este tema a su agenda de investigación. El Comité de Interpretaciones piensa que sería mejor tratar la contabilización de los pasivos que surgen de los planes de derechos de emisión en un proyecto integral sobre todas las cuestiones de reconocimiento y medición relacionadas con los planes de derechos de emisión.
- FC10 El Comité de Interpretaciones decidió no derogar la CINIIF 6 porque proporciona información útil sobre la contabilización de pasivos dentro de su alcance. El Comité de Interpretaciones destacó que el acuerdo en la CINIIF 6 es congruente con el acuerdo de esta Interpretación, y concluyó que no era necesaria una exclusión del alcance para pasivos por gestión de residuos dentro del alcance de la CINIIF 6.
- FC11 El Comité de Interpretaciones decidió que esta Interpretación debería proporcionar guías para la aplicación de la NIC 37 a un pasivo para pagar un gravamen y no debería tratar la contabilización de los costos que surgen de reconocer el pasivo para pagar un gravamen. El Comité de Interpretaciones observó que otras Normas determinarían si el reconocimiento de un pasivo para pagar un gravamen da lugar a un activo o a un gasto.

## **¿Cuál es el suceso que genera la obligación que da lugar al reconocimiento de un pasivo para pagar un gravamen?**

- FC12 De acuerdo con la definición del párrafo 10 de la NIC 37, un suceso que da origen a la obligación es todo aquel suceso que crea una obligación legal o implícita que da lugar a que una entidad no tenga otra alternativa realista que cancelar la obligación. De acuerdo con el párrafo 14(a) de la NIC 37 debe reconocerse una provisión solo cuando una entidad tiene una obligación presente como resultado de un suceso pasado. El Comité de Interpretaciones destacó que la consecuencia principal de estos requerimientos es que puede haber solo un único suceso que da origen a una obligación. El Comité de Interpretaciones reconoció que, en algunas circunstancias, un suceso que da origen a una obligación puede ocurrir solo si han ocurrido otros sucesos con anterioridad. Por ejemplo, para algunos gravámenes, la entidad que paga el gravamen debe haber realizado una actividad tanto en el periodo anterior como en el actual para estar obligada a pagar el gravamen. El Comité de Interpretaciones destacó que la actividad realizada en el periodo anterior es necesaria, pero no suficiente, para crear una obligación presente.
- FC13 Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones concluyó que el suceso que genera la obligación que da lugar a un pasivo para pagar un gravamen es la actividad que provoca el pago del gravamen, en los términos señalados por la legislación. En otras palabras, el pasivo para pagar un gravamen se reconoce cuando tiene lugar la actividad que genera el pago del gravamen, en los términos señalados por la legislación. Por ejemplo, si la actividad que da lugar al pago del gravamen es la generación de ingresos de actividades ordinarias en 20X1 y el cálculo de ese gravamen se basa en los ingresos de actividades ordinarias generados en 20X0, el suceso que da origen a la obligación de ese gravamen es la generación de los ingresos de actividades ordinarias en 20X1 (véase el Ejemplo Ilustrativo 2). La fecha en la que el gravamen se paga no afecta al momento del reconocimiento del pasivo para pagar un gravamen, porque el suceso que da origen a la obligación es la actividad que genera el pago del gravamen (y no el pago de dicho gravamen en sí mismo).
- FC14 El Comité de Interpretaciones destacó que algunos de los que respondieron al proyecto de Interpretación piensan que cuando el pasivo se reconoce en un momento y da lugar a un gasto, el resultado de la contabilización propuesta no proporciona una representación razonable de los efectos económicos de gravámenes recurrentes, aunque quienes respondieron reconocían que la contabilización propuesta en el proyecto de Interpretación es una interpretación técnicamente correcta de los requerimientos de la NIC 37. Los que respondieron piensan que la esencia de un gravamen recurrente es que es un gasto asociado con un periodo específico (y no un gasto habido en una fecha específica). El Comité de Interpretaciones concluyó que esta Interpretación es necesaria para abordar la diversidad en la práctica y que proporciona información congruente sobre las obligaciones de una entidad de pagar gravámenes. El Comité de Interpretaciones también observó que esta Interpretación no aborda la contabilización de los costos que surgen del reconocimiento de un pasivo para pagar un gravamen y que otras Normas determinarían si el

reconocimiento de un pasivo para pagar un gravamen da lugar a un activo o a un gasto. Algunos de los que respondieron al proyecto de Interpretación pidieron al Comité de Interpretaciones considerar el efecto de la obligación económica de continuar operando en un periodo futuro y de la hipótesis de negocio en marcha en la contabilización de gravámenes. Las conclusiones del Comité de Interpretaciones se señalan a continuación.

## **¿Crea la obligación económica de continuar operando en un periodo futuro una obligación implícita de pagar un gravamen que se generará por operar en ese periodo futuro?**

- FC15 El Comité de Interpretaciones consideró el argumento de que, si fuera necesario que una entidad tomase una acción no realista para evitar una obligación de pagar un gravamen que se generaría en todo caso por operar en el futuro, entonces existe una obligación implícita de pagar el gravamen y debe reconocerse un pasivo. Por ejemplo, si la actividad que genera el pago del gravamen ocurre en 20X1 y el cálculo del gravamen se basa en información financiera de 20X0 (como en el Ejemplo Ilustrativo 2), algunos argumentan que debe reconocerse un pasivo en 20X0. Quienes apoyan este argumento señalan la definición de una obligación implícita del párrafo 10 de la NIC 37 y concluyen que una entidad puede no tener una alternativa realista distinta de la de continuar operando en el periodo siguiente (es decir en 20X1). Por ejemplo, destacan que una entidad puede operar en un mercado regulado y puede no ser capaz de dejar de operar sin necesitar un largo periodo para cesar en su actividad.
- FC16 El Comité de Interpretaciones rechazó este argumento, destacando que si este razonamiento se aplicase, se reconocerían como pasivos muchos tipos de desembolsos futuros dentro del alcance de la NIC 37. En realidad, en muchos casos, las entidades no tienen otra alternativa realista que la de pagar los desembolsos a incurrir en el futuro. El Comité de Interpretaciones destacó que, de acuerdo con los párrafos 18 y 19 de la NIC 37:
- (a) no se reconocen provisiones por costos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro; y
  - (b) solo aquellas obligaciones, que surgen a raíz de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de la forma en que una entidad lleve a cabo sus negocios se reconocen como provisiones.
- FC17 En consecuencia, el Comité de Interpretaciones concluyó que, cuando una entidad está económicamente obligada a incurrir en costos de operación relacionados con la forma en que lleva a cabo sus negocios en el futuro, esa obligación no crea una obligación implícita y por ello no conduce a que la entidad reconozca un pasivo. Este aspecto se ilustra en los ejemplos que acompañan a la NIC 37.
- FC18 El Comité de Interpretaciones destacó que se genera un gravamen como resultado de llevar a cabo una actividad en un periodo específico, en los términos señalados por la legislación. En consecuencia, el Comité de Interpretaciones concluyó que no existe una obligación implícita de pagar un gravamen que está relacionado con la realización futura de negocios, incluso si:
- (a) es económicamente no realista para la entidad evitar el gravamen si tiene la intención de continuar su actividad;
  - (b) existe un requerimiento legal de incurrir en un gravamen si la entidad continúa su actividad;
  - (c) la entidad necesitaría llevar a cabo una acción no realista para evitar pagar el gravamen, tal como vender, o detener la actividad de las propiedades, planta y equipo;
  - (d) la entidad realizó una declaración de intenciones (y tiene la capacidad) de operar en periodos futuros; o
  - (e) la entidad tiene un requerimiento contractual, legal o de regulación de operar en periodos futuros.
- FC19 Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones concluyó que una entidad no tiene una obligación implícita en la fecha de presentación de pagar un gravamen que se generará por operar en un periodo futuro como resultado de que una entidad que está forzada económicamente a continuar operando en ese periodo futuro.

## **¿Implica la hipótesis de negocio en marcha que una entidad tiene una obligación presente de pagar un gravamen que se generará por operar en un periodo futuro?**

- FC20 El Comité de Interpretaciones destacó que este problema se relaciona con la base de presentación de los estados financieros. Algunos cuestionaron si la hipótesis de negocio en marcha afecta al momento del reconocimiento del pasivo para pagar un gravamen.
- FC21 El Comité de Interpretaciones observó que la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* establece las características generales de los estados financieros, incluyendo la base de contabilización de acumulación o devengo y la hipótesis de negocio en marcha. El Comité de Interpretaciones destacó que, cuando una entidad prepara estados financieros sobre la base de un negocio en marcha, también cumplirá todos los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIIF. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones concluyó que la hipótesis de negocio en marcha no puede llevar al reconocimiento de un pasivo que no cumple las definiciones y criterios de reconocimiento establecidos en la NIC 37.
- FC22 Específicamente, el Comité de Interpretaciones concluyó que la preparación de los estados financieros según la hipótesis de negocio en marcha no implica que una entidad tenga una obligación presente de pagar un gravamen que se generará por operar en un periodo futuro. Los párrafos 18 y 19 de la NIC 37 especifican que, en ese caso, no se reconocerá provisión alguna.

## **¿Surge el reconocimiento de un pasivo para pagar un gravamen en un momento determinado o lo hace, en algunas circunstancias, progresivamente a lo largo del tiempo?**

- FC23 El Comité de Interpretaciones observó que la mayoría de los pasivos en la NIC 37 y en los Ejemplos Ilustrativos que acompañan a la NIC 37 se reconocen en un momento dado, que es, cuando ocurre el suceso que da origen a la obligación. No obstante, destacaron que, en un ejemplo que acompaña a la NIC 37, el pasivo se reconoce de forma progresiva a lo largo del tiempo.
- FC24 En el Ejemplo Ilustrativo 3 que acompaña a la NIC 37, una entidad opera un campo de petróleo marítimo y se le requiere que restaure el lecho marino debido a los daños causados por la extracción de petróleo. De acuerdo con este ejemplo, los costos de restauración que surgen por la obtención del crudo, se reconocerán como un pasivo a medida que el petróleo sea extraído. El Comité de Interpretaciones destacó que en este ejemplo, el daño es causado directamente por la extracción de petróleo, y que tiene lugar más daño cuanto más crudo se extrae. Por ello, el resultado es que el pasivo por daños causados a lo largo del tiempo se reconoce de forma progresiva a lo largo del tiempo a medida que la entidad extrae el crudo y causa daños en el medioambiente.
- FC25 El Comité de Interpretaciones consideró si este resultado está vinculado a la cuestión del reconocimiento o a la de la medición y concluyó que es una cuestión de reconocimiento, porque el suceso que da origen a la obligación (es decir el daño causado por la extracción de petróleo) ocurre de forma progresiva a lo largo del tiempo. De acuerdo con el párrafo 19 de la NIC 37, el Comité de Interpretaciones destacó que existe una obligación presente solo en la medida del daño causado al medioambiente hasta la fecha, porque la entidad no tiene una obligación presente de rectificar el daño que procederá de la extracción de petróleo en el futuro (es decir la realización futura de sus actividades).
- FC26 Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones concluyó que el pasivo para pagar un gravamen se reconoce de forma progresiva si el suceso que da origen a la obligación (es decir la actividad que genera el pago del gravamen, en los términos señalados por la legislación) ocurre a lo largo de un periodo de tiempo. Por ejemplo, si el suceso que da origen a la obligación es la generación de ingresos de actividades ordinarias a lo largo de un periodo de tiempo, el pasivo correspondiente se reconoce a medida que la entidad obtiene dichos ingresos de actividades ordinarias (véase el Ejemplo Ilustrativo 1).

## **¿Cuál es el suceso que genera la obligación que da lugar al reconocimiento de un pasivo para pagar un gravamen que se produce si se alcanza un umbral mínimo?**

- FC27 El proyecto de Interpretación no aborda la contabilización de gravámenes que se producen si se alcanza un umbral mínimo de ingresos de actividades ordinarias. Sin embargo, muchos de quienes respondieron al proyecto de Interpretación enfatizaron la importancia de proporcionar guías sobre esta cuestión. El Comité de Interpretaciones acordó con los que respondieron a los comentarios y concluyó que esta Interpretación



debería proporcionar guías sobre la contabilización de gravámenes con umbrales mínimos. El Comité de Interpretaciones decidió que la contabilización del pasivo para pagar estos gravámenes debe ser congruente con los principios establecidos en los párrafos 8 y 11 de esta Interpretación.

- FC28 Por ejemplo, si se origina un gravamen cuando se alcanza un umbral mínimo de actividad (tal como un importe mínimo de ingresos de actividades ordinarias o ventas generadas o productos fabricados), el suceso que da lugar a la obligación es la consecución de ese umbral de actividad. Si se origina un gravamen a medida que la entidad realiza una actividad por encima de un nivel mínimo de actividad (tales como ingresos de actividades ordinarias o ventas generadas o productos fabricados en exceso sobre el importe mínimo especificado en la legislación), el suceso que da origen a la obligación es la actividad que se realiza después de alcanzarse el umbral (véase el Ejemplo Ilustrativo 4). Si se origina un gravamen en el caso de que una entidad opere a lo largo de una fecha especificada, en los términos señalados por la legislación, siempre que se alcanza un umbral mínimo en un periodo anterior (tal como un importe mínimo de ingresos de actividades ordinarias, un número mínimo de empleados, o un importe mínimo de activos y pasivos), el suceso que da origen a la obligación es la entidad que opera en la fecha especificada en los términos señalados por la legislación después de haber alcanzado el umbral en el periodo anterior. En ese caso, la consecución del umbral en el periodo anterior es necesaria, pero no suficiente, para crear una obligación presente.

### **¿Son los mismos principios para reconocer un pasivo para pagar un gravamen en los estados financieros anuales y en la información financiera intermedia?**

- FC29 La NIC 34 *Información Financiera Intermedia* (párrafo 29) señala que deben aplicarse los mismos principios de reconocimiento en los estados financieros anuales y en la información financiera intermedia. Mediante la aplicación de los requerimientos de la NIC 34 (párrafos 31, 32 y 39 como se muestra en los párrafos B2, B4 y B11 de los Ejemplos Ilustrativos que acompañan a la NIC 34), no se reconocería ningún pasivo al final de un periodo de información intermedia si el suceso que da origen a la obligación no ha ocurrido todavía. Por ejemplo, una entidad no tiene una obligación al final de un periodo intermedio si la obligación presente surge solo al final del periodo anual sobre el que se informa. De forma análoga, si existe una obligación presente de pagar un gravamen al final de un periodo de información intermedia, debe reconocerse el pasivo.
- FC30 El Comité de Interpretaciones observó que el párrafo 16A de la NIC 34 requiere revelar información sobre los comentarios explicativos relacionados con la naturaleza e importe de partidas que afectan a pasivos que son inusuales, debido a su naturaleza, tamaño o frecuencia y sobre los sucesos posteriores a un periodo intermedio que no han sido reflejados en los estados financieros de dicho periodo intermedio. Si fuera necesario, una entidad proporcionaría, por ello, información a revelar sobre gravámenes que están reconocidos en la información financiera intermedia o que se reconocerán en información financiera intermedia futura.