

Interpretación CINIIF 5

Derechos por la participación en fondos para el desmantelamiento, la restauración y la rehabilitación medioambiental

Referencias

- NIIF 9 *Instrumentos financieros*
- NIIF 10 *Estados financieros consolidados*
- NIIF 11 *Acuerdos conjuntos*
- NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*
- NIC 28 *Inversiones en entidades asociadas y en negocios conjuntos*
- NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*

Antecedentes

- 1 La finalidad de la constitución de fondos para el desmantelamiento, la restauración y la rehabilitación medioambiental, que en lo sucesivo se denominarán «fondos de desmantelamiento» o «fondos», consiste en segregar activos para financiar algunos o la totalidad de los costes de desmantelamiento de una fábrica (por ejemplo, una planta nuclear) o de algún equipo (tales como automóviles), o los derivados de trabajos de rehabilitación medioambiental (como la depuración de aguas o la restauración de terrenos mineros), actividades que se denominarán genéricamente de «desmantelamiento».
- 2 Las aportaciones a estos fondos pueden ser voluntarias o estar establecidas por disposiciones legales o reglamentarias. Los fondos pueden tener una de las siguientes estructuras:
 - (a) Fondos establecidos por un único contribuyente para cubrir sus propias obligaciones por desmantelamiento, ya sea en un emplazamiento particular o varios emplazamientos dispersos geográficamente.
 - (b) Fondos establecidos por múltiples contribuyentes con el fin de cubrir sus obligaciones por desmantelamiento, individuales o conjuntas, y con arreglo a los cuales los contribuyentes tienen derecho al reembolso de los gastos de desmantelamiento hasta el límite de sus aportaciones más los posibles rendimientos de las mismas, menos su participación en los costes de administración del fondo. Los contribuyentes pueden tener la obligación de efectuar aportaciones adicionales, por ejemplo, en caso de quiebra de algún otro contribuyente.
 - (c) Fondos establecidos por múltiples contribuyentes con el fin de cubrir sus obligaciones de desmantelamiento, individuales o conjuntas, y con arreglo a los cuales el nivel de aportación requerido se basa en la actividad corriente del contribuyente y la prestación obtenida por el contribuyente se basa en su actividad pasada. En tales casos, podría existir un desajuste entre el importe de la aportación efectuada por el contribuyente (basado en su actividad corriente) y el valor realizable procedente del fondo (basado en la actividad pasada).
- 3 Fondos como los descritos tienen generalmente las siguientes características:
 - (a) El fondo es administrado separadamente por un fiduciario independiente.

- (b) Las entidades (contribuyentes) efectúan aportaciones al fondo y estas se invierten en un conjunto de activos, que pueden comprender tanto instrumentos de deuda como de patrimonio, y están disponibles para ayudar a pagar los costes de desmantelamiento de los contribuyentes. El fiduciario determina cómo se invierten las aportaciones, dentro de las restricciones establecidas por los estatutos que regulen el fondo o cualesquiera disposiciones legales o reglamentarias aplicables.
- (c) Los contribuyentes conservan la obligación de pagar los costes de desmantelamiento, pero pueden obtener del fondo reembolsos por el menor de los importes siguientes: los costes de desmantelamiento en los que hayan incurrido o su participación en los activos del fondo.
- (d) Los contribuyentes pueden tener acceso restringido, o no tener acceso, al posible excedente de los activos del fondo con respecto a los utilizados para satisfacer los costes de desmantelamiento admisibles.

Ámbito de aplicación

- 4 Esta Interpretación se aplica a la contabilización, en los estados financieros del contribuyente, de las participaciones en fondos de desmantelamiento que reúnan las dos características siguientes:
 - (a) los activos son administrados de forma separada (ya sea por estar mantenidos en una entidad independiente o como activos segregados dentro de otra entidad), y
 - (b) el derecho del contribuyente a acceder a los activos está restringido.
- 5 Una participación residual en un fondo más allá del simple derecho al citado reembolso, tal como un derecho contractual al reparto del remanente una vez que todo el desmantelamiento se haya completado o en el momento de la liquidación del fondo, podría ser un instrumento de patrimonio comprendido en el ámbito de aplicación de la NIIF 9 y, por tanto, queda fuera del ámbito de aplicación de esta Interpretación.

Problemas

- 6 Las cuestiones tratadas en esta Interpretación son:
 - (a) ¿Cómo contabilizaría un contribuyente su participación en un fondo?
 - (b) Cuando un contribuyente tiene la obligación de efectuar aportaciones adicionales, por ejemplo, en caso de quiebra de otro contribuyente, ¿cómo se contabilizaría esa obligación?

Acuerdo

Contabilización de la participación en un fondo

- 7 El contribuyente reconocerá su obligación de pagar los costes de desmantelamiento como un pasivo y reconocerá su participación en el fondo de forma separada, a menos que el contribuyente no sea responsable de pagar los costes de desmantelamiento incluso en el caso de que el fondo no haga frente a los pagos.
- 8 El contribuyente determinará si tiene el control o el control conjunto del fondo, o si ejerce una influencia significativa sobre este, remitiéndose a la NIIF 10, la NIIF 11 y la NIC 28. En caso afirmativo, el contribuyente contabilizará su participación en el fondo de acuerdo con dichas Normas.
- 9 Si el contribuyente no tiene el control o el control conjunto del fondo, ni una influencia significativa sobre él, reconocerá el derecho a recibir el reembolso del fondo como un reembolso, tal como dispone la NIC 37. Este reembolso se valorará por el menor de los siguientes importes:

- (a) el importe de la obligación de desmantelamiento reconocida, y
- (b) la participación del contribuyente en el valor razonable de los activos netos del fondo atribuibles a los contribuyentes.

Los cambios en el importe en libros del derecho a recibir reembolsos, distintos de las aportaciones al fondo y los pagos de este, se reconocerán en el resultado del ejercicio en el que tengan lugar dichos cambios.

Contabilización de las obligaciones de efectuar aportaciones adicionales

- 10 Cuando el contribuyente tenga la obligación de efectuar potenciales aportaciones adicionales, por ejemplo, en caso de quiebra de algún otro contribuyente o si se reduce el valor de los activos en los que ha invertido el fondo hasta el punto de que resulten insuficientes para cumplir con sus compromisos de reembolso, esta obligación será un pasivo contingente comprendido en el ámbito de aplicación de la NIC 37. El contribuyente reconocerá un pasivo solo si es probable que tenga que efectuar aportaciones adicionales.

Información a revelar

- 11 El contribuyente revelará la naturaleza de su participación en el fondo, así como toda restricción del acceso a los activos del fondo.
- 12 Cuando el contribuyente tenga una obligación de efectuar aportaciones adicionales potenciales que no esté reconocida como un pasivo (véase el párrafo 10), deberá revelar la información exigida por el párrafo 86 de la NIC 37.
- 13 Cuando el contribuyente contabilice su participación en el fondo de acuerdo con el párrafo 9, deberá revelar la información exigida por el párrafo 85, letra (c), de la NIC 37.

Entrada en vigor

- 14 Las entidades aplicarán esta Interpretación a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la Interpretación a un ejercicio que comience con anterioridad al 1 de enero de 2006, revelará este hecho.
- 14A [Eliminado]
- 14B La NIIF 10 y la NIIF 11, publicadas en mayo de 2011, modificaron los párrafos 8 y 9. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 10 y la NIIF 11.
- 14C [Eliminado]
- 14D La NIIF 9, en su versión de julio de 2014, modificó el párrafo 5 y eliminó los párrafos 14A y 14C. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 9.

Transición

- 15 Los cambios en las políticas contables se contabilizarán de acuerdo con los requisitos de la NIC 8.