



BOICAC Nº 138/2024 Consulta 4

Sobre el tratamiento contable del concepto coste de emisión de gases de efecto invernadero para el cumplimiento de los programas de actuaciones exigidos por el Real Decreto 646/2020, de 7 de julio, por el que se regula la eliminación de residuos mediante depósito en vertedero.

Respuesta:

La entidad consultante se dedica, entre otras actividades, a la recogida, transporte, almacenaje, clasificación, valorización, reciclaje, depósito, manipulación y eliminación de todo tipo de residuos sólidos urbanos, industriales o cualesquiera otros. Para el desarrollo de su actividad, la entidad es titular de una Autorización Ambiental Integrada (AAI) para la gestión y explotación de una planta de reciclaje y vertedero de residuos RNP.

Como consecuencia de la aprobación del Real Decreto 646/2020, de 7 de julio, por el que se regula la eliminación de residuos mediante depósito en vertedero y de la Orden TED/789/2023, de 7 de julio, por la que se establece el método de cálculo del coste de emisión de gases de efecto invernadero en vertedero, la entidad consultante plantea dos cuestiones relacionadas con los costes del vertido de residuos y su determinación, concretamente son las siguientes:

1) Calificación contable que resulta procedente atribuir a la provisión que la entidad consultante se plantea registrar para dar cumplimiento a la obligación de destinar las cantidades recaudadas en concepto de costes de emisión de gases de efecto invernadero a la implantación de los programas exigidos por el artículo 9.3 del Real Decreto 646/2020, de 7 de julio, por el que se regula la eliminación de residuos mediante depósito en vertedero.

2) Si la dotación a la provisión puede realizarse por un importe coincidente con la cantidad total repercutida por la entidad consultante a lo largo del ejercicio económico en concepto de costes de emisión de gases de efecto invernadero, a fin de hacer visible que las cantidades recaudadas por este concepto se afectan al cumplimiento de la obligación derivada del artículo 9 del Real Decreto 646/2020 y que no suponen beneficio alguno para la entidad consultante, de conformidad con lo que se señala en el preámbulo de la Orden TED/789/2023.

El Real Decreto 646/2020, de 7 de julio, por el que se regula la eliminación de residuos mediante depósito en vertedero, establece un régimen de gestión de los residuos mediante depósito en vertedero.

En relación con los costes del vertido de residuos, en su artículo 9, determina lo siguiente:

“1. El precio que la entidad explotadora cobre por la eliminación de los residuos en el vertedero cubrirá, como mínimo:

a) Los costes que ocasionen su establecimiento y explotación.

b) Los gastos derivados de la suscripción del seguro o garantía financiera equivalente de conformidad con lo señalado en el artículo 11.1.d).

c) Los costes estimados de la clausura, mantenimiento y control postclausura durante un periodo mínimo de treinta años.

d) Los costes de las fianzas constituidas de conformidad con lo señalado en el artículo 11.1.c).



e) Los costes ligados a la emisión de gases de efecto invernadero de acuerdo con lo señalado en la disposición final tercera.

2. Con una frecuencia que fijarán las autoridades competentes, como mínimo quinquenal, el titular del vertedero presentará ante estas una actualización del análisis económico mencionado en el anexo V, apartado 1.a).12.º.

3. Las cantidades recaudadas en concepto de costes de emisión serán destinadas con carácter exclusivo a la implantación de programas de refuerzo y mejora de los sistemas de recogida y tratamiento de gases señalados en el anexo I, apartado 4, así como a la intensificación de las redes de vigilancia y control, frecuencias y parámetros de control señalados en el anexo III, apartados 3 y 4. Estos programas serán aprobados por las autoridades competentes en cada una de las revisiones periódicas de coste señaladas en el punto anterior.

4. Las autoridades competentes velarán por la transparencia en la recogida y uso de toda la información necesaria con respecto a dichos costes, dentro del respeto a las disposiciones de la Ley 27/2006, de 18 de julio, por la que se regulan los derechos de acceso a la información, de participación pública y de acceso a la justicia en materia de medio ambiente. A estos efectos, dichas autoridades harán públicos los costes agregados en una página de Internet accesible al público, y los mantendrán actualizados en función del análisis económico periódico mencionado en el apartado 2 anterior.”

La Disposición final tercera. *Cálculo de los costes de emisión de gases de efecto invernadero*, dispone que el método de cálculo del coste de emisión de gases de efecto invernadero señalado en el artículo 9.1.e) se establecerá por orden ministerial en el plazo de 2 años desde la entrada en vigor de este real decreto.

Por su parte, en el preámbulo de la Orden TED/789/2023, de 7 de julio, por la que se establece el método de cálculo del coste de emisión de gases de efecto invernadero en vertedero, se indica lo siguiente en cuanto a la naturaleza del coste recaudado por las entidades correspondientes:

“El coste de emisión de gases no supone ningún tipo de beneficio para las entidades explotadoras de los vertederos pues, de acuerdo con el artículo 9 del Real Decreto 646/2020, de 7 de julio, la totalidad de las cantidades recaudadas en este concepto revierten necesariamente en actualizaciones al progreso técnico en los sistemas de recogida y tratamiento de gases, y en la mejora de los programas de vigilancia. Todo ello con la finalidad de sustanciar lo señalado en el artículo 1.1.c) del mencionado real decreto que contempla la necesaria prevención y reducción de gases de efecto invernadero en vertederos, tanto durante la fase de explotación como una vez concluyan su vida útil.”

En primer lugar, cabe señalar que el registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas, cuya valoración es responsabilidad de los administradores y, en su caso, de los auditores de la sociedad. En este sentido, el artículo 34.2 del Código de Comercio establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.



El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su primera parte dedicada al Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) enuncia el principio de prudencia, que, en lo referente a la contabilización de los riesgos de la empresa, señala:

“... se deberán tener en cuenta todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que éstas se formulen. En tales casos se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio de su reflejo, cuando se haya generado un pasivo y un gasto, en otros documentos integrantes de las cuentas anuales.”

Al amparo de este principio, y de los criterios de reconocimiento de los elementos en las cuentas anuales, los gastos deben registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento que se incurren reconociendo como contrapartida la disminución de un activo o el correspondiente pasivo.

A su vez, la Norma de Registro y Valoración (NRV) 15.^a *Provisiones y contingencias* del PGC, establece que la empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenido en el MCC, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en la que se cancelarán. En este sentido, se debe señalar que el MCC del PGC define los pasivos como *“obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones”*.

Considerando que el nacimiento de una provisión se produce cuando la empresa tiene una obligación presente que, aunque resulte indeterminada respecto a su importe o a la fecha en que se cancelará, sí que se puede determinar su existencia, de acuerdo con la citada NRV 15.^a y para el caso consultado, los hechos descritos no justifican el registro de ninguna de las provisiones a las que se hace referencia en la consulta, ya que lo que se está describiendo es la obligación, impuesta por la norma de reinvertir la parte del precio cobrado por la entidad explotadora en concepto de costes ligados a la emisión de gases de efecto invernadero, en la implantación de programas de refuerzo y mejora de sistemas de recogida y tratamiento de gases.

Por tanto, teniendo en cuenta que las cantidades recaudadas en concepto de costes de emisión han de revertirse en actualizaciones al progreso técnico en los sistemas de recogida y tratamiento de gases exigidos por el artículo 9 del Real Decreto 646/2020, estando la empresa obligada a reinvertir las mismas en la renovación, ampliación y mejora de sus activos ya existentes o en la adquisición de unos nuevos, serán de aplicación, en la medida que se trate de costes de renovación, ampliación o mejora que supongan un aumento de capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, la NRV 3.^a *Normas particulares sobre el inmovilizado material* del PGC y lo previsto en la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias que la desarrolla. Concretamente el apartado 2 de la Norma Segunda, se refiere a la renovación, ampliación y mejora del inmovilizado material.



En cambio, si las cantidades se destinan a la reparación y conservación de activos ya existentes u otras operaciones que no suponen la adquisición de nuevos elementos de inmovilizado, la empresa registrará un gasto por naturaleza en el momento en que se incurra en aplicación del apartado 2 de la Norma Segunda de la citada Resolución.

En todo caso, en la memoria de las cuentas anuales se dará cumplida información de las operaciones descritas, en la medida en que sean significativas, de forma que aquéllas expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, en particular se deberá atender a las especificaciones a incluir en memoria señaladas en la Resolución de 25 de marzo de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales de las cuentas anuales.