

RESOLUCIÓN DE 8 DE FEBRERO DE 2006, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, POR LA QUE SE APRUEBAN NORMAS PARA EL REGISTRO, VALORACIÓN E INFORMACIÓN DE LOS DERECHOS DE EMISIÓN DE GASES DE EFECTO INVERNADERO (BOE NÚM. 45 DE 22 DE FEBRERO DE 2006)

El Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en su disposición final quinta establece que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, mediante Resolución, podrá dictar normas de obligado cumplimiento que desarrollen las normas de valoración del Plan General de Contabilidad.

La presente Resolución desarrolla los aspectos relativos al tratamiento contable de los derechos de emisión, a que se refiere la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero (en adelante, Ley 1/2005).

Los antecedentes de dicha Ley nacen a raíz de la respuesta internacional ante el cambio climático. Dicha respuesta se materializó en dos instrumentos jurídicos: la Convención Marco de Naciones Unidas sobre Cambio Climático, que entró en vigor en 1994, y el Protocolo de Kioto, que fue ratificado por los Estados Miembros de la Unión Europea a través de la Decisión 2002/358/CE del Consejo, de 25 de abril de 2002, relativa a la aprobación, en nombre de la Comunidad Europea, del Protocolo de Kioto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático y al cumplimiento conjunto de los compromisos contraídos con arreglo al mismo.

Con el objetivo de lograr que la Comunidad y sus Estados miembros puedan cumplir el compromiso de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero y dentro del Programa Europeo de Cambio Climático, se aprueba la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero. El régimen que implanta la Directiva se inspira en uno de los instrumentos de mercado previstos en el Protocolo de Kioto, el comercio de emisiones, que, junto a los basados en proyectos de inversión en tecnología limpia

en países terceros, constituyen los llamados mecanismos de flexibilidad del Protocolo de Kioto. Por su parte, la Ley 1/2005, tuvo como objeto transponer la citada Directiva al ordenamiento jurídico interno español.

El régimen jurídico de comercio de los derechos de emisión regulado en la normativa señalada, ha suscitado desde un punto de vista contable diversas dudas sobre el tratamiento que procede otorgar a alguna de las operaciones que lo caracterizan. En particular, el mecanismo de asignación gratuita (totalmente en el primer Plan Nacional de asignación, y puede que parcial en los posteriores), y la exigencia de entrega de los derechos de emisión equivalentes a las emisiones de gases realizadas en el ejercicio precedente, han suscitado, tanto en el ámbito nacional como internacional, debates sobre el reflejo que ha de darse en las cuentas anuales a esta operativa específica y ciertamente novedosa.

El panorama normativo internacional en la materia ha pasado por diversas vicisitudes, dada la aprobación en diciembre de 2004 de una Interpretación sobre los derechos de emisión por parte del Comité de Interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera (también conocido por su acrónimo inglés, IFRIC) -órgano interpretativo del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)-, que fue anulada en junio de 2005 ante las críticas recibidas e incluso la opinión negativa que sobre la interpretación emitió el órgano de carácter técnico asesor (EFRAG) en el proceso de adopción de las normas e interpretaciones internacionales como Reglamentos de la Comisión Europea.

No obstante, este Órgano mostró su conformidad con distintos aspectos contenidos en la citada Interpretación; en particular, en relación con la consideración como activos de los citados derechos, el reflejo como subvención de los diferenciales entre el valor de los derechos y la contraprestación, en su caso, exigida por los mismos, así como respecto al reflejo como pasivos de las obligaciones derivadas de la emisión de gases de efecto invernadero.

A pesar de la laguna que en esta materia existe en las normas contables internacionalmente aceptadas, se considera necesario desarrollar dentro de

la normativa contable interna, y aplicable por tanto obligatoriamente a todas las cuentas anuales individuales, así como a las cuentas anuales consolidadas que se formulen de acuerdo con los principios y criterios recogidos en el Código de Comercio y normativa de desarrollo (aquellas correspondientes a grupos en los que ninguna de las sociedades tenga, a cierre de ejercicio, valores admitidos a cotización en un mercado regulado y no hayan optado por la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas mediante Reglamentos de la Comisión Europea), el tratamiento contable de los aspectos relacionados con el registro, valoración e información a incluir en las cuentas anuales sobre los derechos de emisión por parte de los sujetos contables contemplados en el ámbito de aplicación de la presente Resolución.

En consecuencia, la presente Resolución se enmarca como desarrollo del vigente Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y, lógicamente, se ubica bajo los principios y criterios valorativos contenidos en el mismo, sin perjuicio de, en su caso, las modificaciones que proceda hacer en el futuro atendiendo a la evolución de la normativa contable interna española, que a su vez tendrá un referente en la regulación internacional sobre la materia.

En la norma primera se establece el ámbito de aplicación de la presente Resolución que incluye a todas las empresas a las que se les hayan adjudicado derechos de emisión de gases de efecto invernadero, a través de la figura del Plan Nacional de asignación de acuerdo con lo previsto en la Ley 1/2005.

La norma segunda incorpora las definiciones de conceptos, tanto de índole estrictamente contable como de otros conceptos sustantivos propios de la regulación del comercio de derechos de emisión, que se utilizan en la presente Resolución.

Por su parte, la norma tercera recoge los criterios de registro y calificación de los derechos de emisión que se incorporen al patrimonio de la empresa, así como los motivos de baja de balance de éstos.

El análisis de si los derechos de emisión recibidos a través de los Planes Nacionales de asignación deben ser objeto de registro

contable y, en su caso, el momento en que debe entenderse que se incorporan al patrimonio de la empresa, constituyen aspectos que fueron ampliamente debatidos en el seno del grupo de trabajo constituido en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para analizar los aspectos contables relativos a los derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

En este sentido, cabe destacar que el Plan Nacional de asignación constituye el marco de referencia, vigente solamente para cada uno de los periodos de tres y cinco años establecidos en la Directiva 2003/87/CE. El Plan Nacional de asignación vigente, se aprobó para el periodo 2005-2007, a través del Real Decreto 1866/2004, de 6 de septiembre. Posteriormente, el Gobierno adoptó una Resolución en la que se recoge la asignación individual de derechos de emisión a cada una de las instalaciones incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 1/2005. Dicha Resolución determina la cantidad de derechos asignada a cada una de las instalaciones durante el periodo de vigencia del Plan Nacional de asignación y su distribución anual.

Cada año, el Registro nacional de derechos de emisión, en el que se inscriben todas las operaciones relativas a los mismos, transfiere de la cuenta de haberes de la Administración General del Estado a la del titular de cada instalación, los derechos que le correspondan de acuerdo con la distribución temporal establecida en la citada Resolución.

A este respecto y por lo que se refiere al registro de los derechos de emisión, obtenidos a través de un Plan nacional de asignación, la presente Resolución se decanta por su reflejo en balance como inmovilizados inmateriales, lo que ocasionará el correspondiente registro del ingreso a distribuir en varios ejercicios asociado, bajo la consideración de que la transferencia de derechos de emisión a las empresas, sin contrapartida, supone una subvención por parte de la Administración a las empresas (materializada a través de la recepción de los derechos transferidos), de unos costes que estaban externalizados y que se internalizan en el nuevo marco jurídico aprobado.

Por lo que se refiere al segundo de los temas apuntados, relativo a si la incorporación al patrimonio empresarial de los derechos de emisión se produce por la asignación atribuida en el Plan Nacional,

con un carácter plurianual o, por el contrario, sólo se materializa año a año a través de la transferencia recibida, el criterio especificado en la norma tercera -atendiendo a las especiales características de disponibilidad de estos activos-, se decanta por esta última postura, estableciéndose específicamente que se entienden incorporados al patrimonio de la empresa al comienzo del ejercicio natural al cual corresponden.

Las normas cuarta y quinta establecen los criterios de valoración inicial y posterior de los derechos de emisión. Se recoge el principio general del precio de adquisición previsto en la primera parte «Principios Contables» del Plan General de Contabilidad y desarrollado, en lo que al Inmovilizado Inmaterial se refiere, en la norma de valoración segunda (por remisión de la norma de valoración cuarta) contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad. Cuando se trate de derechos de emisión adquiridos a título gratuito, en particular los transferidos en virtud de un Plan Nacional de asignación, se ha de considerar que dicho precio de adquisición es el valor venal de los derechos de emisión en el momento de su incorporación al patrimonio.

Teniendo en cuenta que este activo inmaterial no se encuentra sometido a un proceso de depreciación sistemático, la norma quinta establece su carácter no amortizable, sin perjuicio de otras correcciones valorativas que pudieran corresponderle.

La norma sexta recoge el tratamiento contable que debe seguir la empresa al emitir gases de efecto invernadero. En este sentido, a medida que la empresa vaya emitiendo dichos gases deberá reflejar el gasto derivado de la obligación de devolución de los correspondientes derechos de emisión.

Teniendo en cuenta la especialidad que supone la asignación por parte de la Administración de un importe relevante de los derechos de emisión con los que cuentan las empresas incluidas en el ámbito de aplicación de la presente Resolución, la norma sexta establece el orden que debe seguirse en la cuantificación del gasto derivado de las emisiones de gases de efecto invernadero.

A este respecto, las empresas deberán estimar las emisiones totales de gases

previstas para el período completo al cual correspondan los derechos de emisión transferidos a la empresa, al efecto de asociar, en primer lugar, a las emisiones que realmente se produzcan, la parte proporcional que corresponda de dichos derechos asignados para dicho periodo en el Plan Nacional.

En caso de que las emisiones reales superen a los derechos de emisión que proceda imputarles de acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior, así como a otros posibles derechos de emisión con los que cuente la empresa (adquiridos o generados por ella), la empresa estará incurriendo en un déficit, cuyo gasto asociado deberá valorarse por la mejor estimación posible del desembolso a realizar para cubrir dicho déficit.

En la norma séptima se recoge el tratamiento de la imputación de la subvención, en caso de derechos de emisión que hayan sido recibidos por la empresa de forma gratuita o por un valor sustancialmente inferior a su valor venal. Dicha imputación se deberá llevar a cabo, con carácter general, a medida que se realice la imputación a gastos por las emisiones asociadas a los derechos recibidos sin contraprestación.

Las normas octava y novena establecen, respectivamente, el tratamiento contable de los gastos por sanciones derivadas de las infracciones que se puedan cometer en este ámbito, así como la información mínima que, siempre que sea significativa, debe incluirse en la memoria de las cuentas anuales.

Debe también señalarse que las referencias contenidas en las normas de la presente Resolución se encuentran realizadas a los modelos normales de cuentas anuales, debiendo adecuarse, en su caso, a las características propias de los modelos abreviados o, en su caso, simplificados. Sin perjuicio de lo anterior, la nota de la memoria contenida en la norma novena presenta el contenido que deben reflejar en esta materia las empresas, cualquiera que sea su dimensión, en el marco de lo dispuesto en la norma 7.^a de elaboración de las cuentas anuales, contenida en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

Por último, la norma décima describe las cuentas que con carácter voluntario en los términos previstos en el artículo 2 del Real

Decreto 1643/1990, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, pueden ser empleadas con objeto de facilitar el registro de las operaciones que se recogen en esta Resolución.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, teniendo en cuenta la necesidad de precisar y desarrollar la información que al respecto deben reflejar las cuentas anuales y con objeto de proporcionar una norma que recoja los criterios que deberán aplicar las empresas españolas, en el marco de la normativa interna, en virtud del artículo 2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas y de la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dicta la siguiente Resolución:

Primera. **Ámbito de aplicación.**

1. La presente Resolución será de aplicación, con carácter general, para el registro, valoración e información que debe ser incluida en las cuentas anuales, de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, para que éstas expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del sujeto contable.

2. La presente Resolución se aplicará a toda empresa a la que se hayan adjudicado derechos de emisión a través de un Plan Nacional de asignación, en virtud de lo dispuesto en la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

Segunda. **Definiciones.**-A efectos de la presente Resolución, se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

1. **Derecho de emisión.**-El derecho subjetivo a emitir, desde una instalación incluida en el ámbito de aplicación de esta Resolución, una tonelada equivalente de dióxido de carbono, durante un período determinado.

2. **Valor venal de los derechos de emisión.**-El valor venal de un bien o derecho es el precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta el estado y lugar en que éste se encuentre. El valor venal se apreciará en función de la situación de la empresa y, generalmente, bajo la hipótesis de continuidad de la explotación del bien o

derecho. En el caso de los derechos de emisión, su valor venal será, con carácter general, el valor de mercado.

3. **Reducción certificada de las emisiones.**-Una unidad expedida de conformidad con el artículo 12 del Protocolo de Kioto a la Convención Marco de Naciones Unidas sobre Cambio Climático.

4. **Unidad de reducción de las emisiones.**-Una unidad expedida de conformidad con el artículo 6 del Protocolo de Kioto a la Convención Marco de Naciones Unidas sobre Cambio Climático.

Tercera. **Registro contable, calificación y baja de balance.**

1. Los derechos de emisión se registrarán en el balance cuando nazcan para la empresa los derechos que los originan, ya sean:

a) transferidos a la cuenta de haberes de la empresa en el Registro nacional de derechos de emisión que le correspondan, de acuerdo con la distribución temporal establecida en la Resolución que determina los derechos de emisión asignados a cada instalación o grupo de instalaciones dentro del Plan Nacional de asignación. En particular, en este caso, se entenderá que nace el derecho al comienzo del año natural al cual correspondan.

b) adquiridos o generados por la empresa.

2. Los derechos de emisión figurarán en el epígrafe B.II: Inmovilizaciones inmateriales del activo del balance, creándose una partida específica con la denominación, «Derechos de emisión de gases de efecto invernadero».

3. Los derechos de emisión se darán de baja de balance con ocasión de su transmisión a terceros, entrega o caducidad de los mismos.

Cuarta. **Valoración inicial.**

1. Los derechos de emisión deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción, determinado de acuerdo con lo señalado en las normas de valoración del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

Cuando se trate de derechos adquiridos a título gratuito o por un precio sustancialmente inferior a su valor venal, se considerará como precio de adquisición el

valor venal de los mismos en el momento de la adquisición. En particular, los derechos de emisión recibidos a través del Plan Nacional de asignación, se valorarán al comienzo del año natural al cual correspondan.

2. A efectos de valorar los derechos de emisión cuyo origen sea una reducción certificada de las emisiones o una unidad de reducción de emisiones procedentes de los mecanismos de desarrollo limpio o de aplicación conjunta, en los términos previstos en la Ley 1/2005, será de aplicación lo dispuesto en la Norma Quinta. Producción Conjunta, de la Resolución de 9 de mayo de 2000 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

Quinta. Valoración posterior.-Con posterioridad a su registro como activo, los derechos de emisión se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción y no serán objeto de amortización. Deberán dotarse las provisiones necesarias con el fin de atribuirles el inferior valor de mercado que les corresponda al cierre de cada ejercicio, siempre que su valor contable no sea recuperable por la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos. Sin perjuicio de lo dispuesto en la norma Séptima de la presente Resolución, las provisiones se anularán en la medida en que desaparezcan las causas que motivaron la corrección del valor de los derechos de emisión.

Sexta. Gastos por emisión de gases de efecto invernadero.

1. Los gastos relativos a la emisión de gases de efecto invernadero requerirán dotar la correspondiente provisión para riesgos y gastos, dado que se trata de un gasto del ejercicio, claramente especificado en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio es indeterminado en cuanto a su importe exacto. Esta provisión se mantendrá hasta el momento en que la empresa tenga que cancelar dicha obligación mediante la entrega de los correspondientes derechos de emisión.

Dichos gastos se devengarán a medida que se vayan emitiendo los gases de efecto invernadero.

2. El importe de los citados gastos y la correlativa provisión, se determinará considerando que la obligación será cancelada:

a) En primer lugar, mediante los derechos de emisión transferidos a la cuenta de haberes de la empresa en el Registro nacional de derechos de emisión, a través de un Plan Nacional de asignación, y que se mantengan en la empresa, los cuales deberán ser imputados a las emisiones realizadas en proporción a las emisiones totales previstas para el período completo para el cual se hayan asignado.

El gasto correspondiente a esta parte de la obligación se cuantificará en función del valor contable de los derechos de emisión transferidos.

b) A continuación, mediante los restantes derechos de emisión que figuren en el balance de la empresa.

El gasto correspondiente a esta parte de la obligación se cuantificará, con carácter general de acuerdo con el método del precio medio o coste medio ponderado de dichos derechos de emisión.

c) En caso de que la emisión de gases conlleve la necesidad por parte de la empresa de adquirir o generar derechos de emisión, porque las emisiones realizadas superen las que pueden ser canceladas bien mediante los derechos transferidos en un Plan Nacional de asignación que sean imputables a dichas emisiones, o bien mediante los restantes derechos de emisión, adquiridos o generados, que tenga la empresa, se deberá considerar adicionalmente el gasto que corresponda al déficit de derechos.

Este gasto se cuantificará de acuerdo con la mejor estimación posible del importe necesario para cubrir el déficit de derechos.

3. Estos gastos por emisión de gases figurarán en la agrupación «Otros gastos de explotación» del debe de la cuenta de pérdidas y ganancias, y las provisiones asociadas figurarán en la agrupación F) «Provisiones para riesgos y gastos a corto plazo», del pasivo del balance.

Si el importe de dichos gastos y provisiones fuese significativo, se crearán sendas partidas específicas dentro de las agrupaciones indicadas, con la denominación, respectivamente, de «Gastos por emisión de gases de efecto

invernadero» y «Provisión por derechos de emisión de gases de efecto invernadero».

Séptima. Imputación de las subvenciones asociadas a derechos de emisión de gases de efecto invernadero.-Las subvenciones de carácter no reintegrable asociadas a derechos de emisión, adquiridos a título gratuito o por un valor sustancialmente inferior a su valor venal, se contabilizarán como «Ingresos a distribuir en varios ejercicios» y se imputarán, como ingresos extraordinarios, conforme se imputen a resultados los gastos derivados de las emisiones de gases relacionadas con los derechos de emisión subvencionados, de acuerdo con lo dispuesto en la norma Sexta de esta Resolución.

Las depreciaciones que puedan afectar a los derechos de emisión, producirán la imputación a resultados de la subvención correspondiente en proporción a las mismas, considerándose en todo caso de naturaleza irreversible en la parte en que estos derechos hayan sido financiados gratuitamente.

Octava. Gastos por sanciones.-Se calificarán como gastos extraordinarios aquellos que deban dotarse para hacer frente a obligaciones derivadas de sanciones relacionadas con las infracciones que haya podido cometer una empresa, de acuerdo con lo previsto en la Ley 1/2005.

Novena. Información a suministrar en la memoria.-En la memoria de las cuentas anuales se deberá facilitar toda la información significativa en relación con los elementos descritos en las normas anteriores, y en particular:

1. En el apartado «4. Normas de valoración», se indicará:

1. Criterios de valoración de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, así como de imputación a resultados de los gastos derivados de las emisiones de gases de efecto invernadero.

2. Se crea un nuevo apartado 23. «Información sobre derechos de emisión de gases de efecto invernadero» en el que, de forma sucinta, se deben facilitar, entre otras, las siguientes informaciones:

a) Información sobre la cantidad de derechos asignada durante el periodo de vigencia del Plan Nacional de asignación y

su distribución anual, así como si la asignación ha sido gratuita o retribuida.

b) Análisis del movimiento durante el ejercicio de la partida del balance. «Derechos de emisión de gases de efecto invernadero» y de las correspondientes provisiones que pudieran corregir su valor, indicando lo siguiente:

Saldo inicial.

Entradas o adquisiciones.

Enajenaciones y otras bajas.

Saldo final.

c) Gastos del ejercicio derivados de emisiones de gases de efecto invernadero, especificando su cálculo.

d) Importe de la «Provisión por derechos de emisión de gases de efecto invernadero», especificando dentro de la misma, en su caso, la cuantía que proceda por déficits de derechos de emisión.

e) Información sobre contratos de futuro relativos a derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

f) Subvenciones recibidas por derechos de emisión de gases de efecto invernadero e importe de las imputadas a resultados como ingresos del ejercicio.

g) Contingencias relacionadas con sanciones o medidas de carácter provisional, en los términos previstos en la Ley 1/2005.

h) En su caso, el hecho de formar parte de una agrupación de instalaciones.

Décima. Cuentas a emplear para el registro de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero.-Sin perjuicio del carácter no obligatorio de su numeración y denominación, se proponen las siguientes cuentas:

En el subgrupo 21:

«216. Derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

Derechos de emisión de gases de efecto invernadero poseídos por la empresa, en virtud de un Plan Nacional de asignación o por adquisición o generación:

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a1) Por el valor venal de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero recibidos gratuitamente, en particular a través de un Plan Nacional de asignación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 13.

a2) Por el precio de adquisición o el coste de producción, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a la cuenta 731.

b) Se abonará por la entrega a la Administración, con cargo a la cuenta 149; por las enajenaciones y en general por la baja de balance, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.»

En el subgrupo 14:

«149. Provisión por derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

Las constituidas para atender las obligaciones de entrega de derechos de emisión, como consecuencia de la emisión por parte de la empresa de gases de efecto invernadero, cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la estimación del devengo anual con cargo a la cuenta 658.

b) Se cargará:

b1) Cuando se aplique la provisión, con abono a la cuenta 216.

b2) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 790.»

En el subgrupo 65:

«658. Gastos por emisión de gases de efecto invernadero

Gastos derivados de la emisión de gases de efecto invernadero.

Se cargará con abono a la cuenta 149.»

Disposición final. Entrada en vigor.

La presente Resolución entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

Madrid, 8 de febrero de 2006, el
Presidente, José Ramón González García.