



**INSTITUTO DE
CENSORES JURADOS DE
CUENTAS DE ESPAÑA**

**GUÍA DE
ACTUACIÓN**

10

**TRATAMIENTO CONTABLE
DE LAS OBLIGACIONES
DERIVADAS DE LA GESTIÓN
DE LOS RESIDUOS DE
APARATOS ELÉCTRICOS Y
ELECTRÓNICOS (RAEE)**

Junio 2007

Tratamiento contable de las obligaciones derivadas de la gestión de los residuos de aparatos eléctricos y electrónicos (RAEE)

Antecedentes

1. La Directiva 2002/96/CE, de 27 enero 2003, sobre residuos de aparatos eléctricos y electrónicos, modificada en su art. 9 por la Directiva 2003/108/CE, de 8 diciembre 2003, tiene como objetivo reducir la cantidad de estos residuos y la peligrosidad de los componentes, fomentar la reutilización de los aparatos y la valorización de sus residuos, así como una gestión que mejore la eficacia de la protección ambiental. Para ello establece una serie de normas aplicables a la fabricación del producto y a su correcta gestión ambiental cuando devenga residuo.
2. El Real Decreto 208/2005 (RD), de 25 febrero, sobre aparatos eléctricos y electrónicos (AEE) y la gestión de sus residuos, incorpora al derecho interno español la Directiva 2002/96/CE y establece que los últimos poseedores pueden devolver los aparatos, sin coste, a los distribuidores cuando adquieran otro aparato o a las entidades locales que, en todo caso, recibirán temporalmente los procedentes de hogares particulares y, previo acuerdo voluntario, los de uso profesional. Posteriormente, los productores deben hacerse cargo de los AEE y proceder a su correcta gestión. Si no realizan por sí mismos dicha gestión, deben entregarlos a gestores autorizados o participar en sistemas integrados de gestión (SIGs).
3. El productor debe asumir los costes de la gestión, incluida la recogida desde las instalaciones de almacenamiento temporal establecidas por los entes locales o desde los distribuidores, de los residuos que se generen tras el uso de los AEE que se pongan en el mercado a partir del 13 agosto 2005 (residuo nuevo). En cuanto a quien soporta los costes de gestión de los residuos de aparatos puestos en el mercado antes de dicha fecha (residuo histórico), depende de si proceden de hogares particulares o del uso profesional. En el caso de AEE procedentes de hogares particulares, dichos costes serán financiados de forma colectiva por todos los productores existentes en el mercado en el momento de la gestión, en proporción a su cuota de mercado por tipo de aparato. En los AEE de uso profesional, serán por cuenta del productor cuando el usuario adquiera otro aparato nuevo equivalente, recayendo en este último de no producirse la sustitución.
4. Los productores deben informar en las facturas de venta de los AEE, durante los plazos fijados en la Disposición transitoria única, los importes correspondientes a la repercusión de los costes de gestión de los AEE existentes en el mercado antes del 13 de agosto. No obstante, la información en factura de los costes relacionados con la gestión ambiental de los nuevos aparatos queda expresamente prohibida en el artículo 7 del RD.
5. El 1 septiembre 2005 el IFRIC emitió la interpretación *CINIIF 6 Obligaciones surgidas de la participación en mercados específicos: residuos de aparatos eléctricos y electrónicos* que trata el reconocimiento, en los estados financieros de los productores, de las obligaciones derivadas de la gestión de residuos de AEE procedentes de hogares particulares, puestos en el mercado antes del 13 agosto 2005, y en concreto, responde a la pregunta de cuál es el suceso que da origen a la obligación. La interpretación aplica a los ejercicios anuales que se inicien en o con posterioridad al 1 diciembre 2005 y excluye de su alcance los residuos nuevos y los residuos históricos no procedentes de hogares particulares, argumentando que el tratamiento contable de la obligación de gestión de estos residuos queda cubierto mediante la aplicación de los principios contenidos en la NIC 37 *Provisiones*. La interpretación fue adoptada por la UE el 11 enero 2006.

Tratamiento contable de las obligaciones derivadas de la gestión de los residuos de aparatos eléctricos y electrónicos (RAEE)

6. El BOICAC 65/marzo 2006, en su Consulta nº 2, responde a una consulta planteada sobre el tratamiento contable de los gastos en que incurra el productor a través de su participación en un sistema integrado de gestión de residuos de AEE, por el servicio que presta el sistema a cada empresa adherida, así como el tratamiento contable de la repercusión efectuada en el precio final de los costes de gestión de los aparatos existentes en el mercado antes del 13 de agosto de 2005, cuando devengan residuos. Se ha de tener también en cuenta, que el ICAC publicó mediante Resolución de 25 marzo 2002 (la Resolución del ICAC), las normas de reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales.

Gestión individual

La norma permite que la gestión de residuos se asuma directamente por el productor, por sí mismo o entregando los residuos a gestores autorizados para su tratamiento [art. 11.1 c), RD 208/2005]. El productor que se acoja a un sistema individual de gestión deberá garantizar ante la Administración que tiene capacidad para asumir el coste de la gestión de los residuos de AEE puestos por él en el mercado. La garantía podrá consistir en un seguro de reciclado o en una cuenta bancaria bloqueada (Art. 7.5, RD 208/2005).

En cuanto al seguro de reciclado, se ha de recordar que un contrato de seguro es aquél por el que el asegurador se obliga, mediante el cobro de una prima y para el caso de que se produzca el evento cuyo riesgo es objeto de cobertura, a indemnizar, dentro de los límites pactados, el daño producido al asegurado o a satisfacer un capital, una renta u otras prestaciones convenidas (art. 1 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, del Contrato de Seguro). El seguro de reciclado se caracterizaría porque la obligación frente a la cuál el tomador del seguro obtendría protección (la financiación de la gestión de residuos) a cambio del pago de la prima, existe desde el momento de la puesta en el mercado de los aparatos por lo que la incertidumbre estaría relacionada con el momento en el que se va a producir el residuo y con la cuantía del coste asociado a su gestión.

Es decir, la contratación del seguro de reciclado responde a un requerimiento legal de garantía respecto al cumplimiento de una obligación que el RD 208/2005 establece que corresponde al productor, por lo que éste no podrá desprenderse del pasivo asociado mediante dicha contratación.

Sistemas integrados de gestión (SIGs)

El art. 8 del RD 208/2005 indica que los SIGs han de tener personalidad jurídica propia y carecer de ánimo de lucro. También señala que las solicitudes de autorización que para su establecimiento se cursen a la Administración, informarán sobre sus mecanismos de financiación y las garantías que establezcan. No obstante, no precisa cuáles serían apropiados a juicio de la administración y cuáles provocarían la denegación de autorización. A falta de un mayor desarrollo legal, la prestación de garantías individuales por parte de los productores adheridos ante la Administración autorizante resulta, a priori, igual de necesaria que bajo la opción del sistema de gestión individual.

Con carácter general, la adhesión de un productor a un SIG que opere en un régimen de responsabilidad solidaria entre las empresas adheridas, plantea cuál es la naturaleza de sus aportaciones al mismo, en relación con la responsabilidad que ante la ley tiene el productor de asumir el coste de la gestión de los residuos en que se convertirán los productos que pone en el mercado. Por ello, será necesario analizar en cada caso las implicaciones que se derivarán para el productor en el supuesto de resolución de un contrato de adhesión

Tratamiento contable de las obligaciones derivadas de la gestión de los residuos de aparatos eléctricos y electrónicos (RAEE)

motivada por pasar de un sistema de adhesión a SIG a gestión individual, adherirse a otro SIG o abandono del mercado. En particular si subsistiría su responsabilidad de asumir el coste del tratamiento, en períodos futuros, de los residuos correspondientes a productos puestos en el mercado durante la vigencia del contrato.

Por otro lado, un régimen de responsabilidad solidaria entre las empresas adheridas al SIG, facultaría a la Administración para exigir a cualquiera de los productores partícipes en el SIG los costes de gestión de residuos procedentes de aparatos de otros productores asociados al mismo SIG, si éstos no cumplen sus obligaciones. En este sentido, la suscripción de este tipo de acuerdo hará necesario evaluar por cada productor la existencia de riesgos contingentes al cierre del ejercicio. No obstante, si los productores que participan en el SIG son solventes y no existen dudas razonables sobre su capacidad e intención de cancelar las obligaciones que les son atribuidas, no habría razones para constituir provisiones adicionales o realizar desgloses en las cuentas anuales.

Hasta la fecha, por lo general la mayoría de los productores se están decantando por adherirse a un SIG frente a las complicaciones que se derivan de asumir directamente la gestión de sus residuos. Esto es entendible por las dificultades logísticas, de recogida de información y de estimación de costes, que un sistema individual conlleva, así como por la diversidad de agentes y administraciones (Ayuntamientos, Comunidades Autónomas) con los que puede ser necesario tratar. Por ello, los siguientes apartados, salvo indicación expresa, se centran en las circunstancias propias de los SIGs.

Tratamiento contable de las obligaciones derivadas de la gestión de los residuos de aparatos eléctricos y electrónicos (RAEE)

Escenario 1: Residuos históricos procedentes de hogares particulares

La Disposición adicional 1ª del RD establece que los costes de gestión de residuos de AEE puestos en el mercado antes del 13 agosto 2005 procedentes de hogares particulares, corresponden a los productores existentes en el mercado en el momento de gestión en proporción a su cuota de mercado. La disposición obliga a los productores a remitir al Registro de establecimientos industriales información sobre las cantidades de AEE puestos en el mercado (peso en toneladas, y si no es posible, unidades) y establece que cada tres meses el Registro comunicará al productor su cuota de mercado, por tipo de aparato, a los efectos del reparto de cargas económicas que conlleva la gestión de sus residuos.

Reconocimiento de la provisión por la gestión (NIIF-UE)

La CINIIF 6 es clara en cuanto al momento en el que nace la obligación para la gestión de estos residuos bajo normativa internacional (véase par. 9): *La participación en el mercado durante el periodo de valoración es el suceso que da origen a la obligación de conformidad con el apartado NIC 37.14(a). Por consiguiente, la obligación por los costes de gestión de residuos históricos procedentes de hogares particulares no nace cuando los productos se fabrican o se venden. Puesto que la obligación respecto a los aparatos domésticos históricos no está vinculada a la producción o venta de los artículos que deben eliminarse, sino a la participación en el mercado durante el periodo de valorización, no existe obligación alguna a menos y hasta que exista una cuota de mercado durante dicho periodo.*

Es decir, al cierre de cada periodo contable y atendiendo a su mejor estimación, los productores deberán provisionar los gastos relacionados con los procesos de valorización y tratamiento de los residuos históricos procedentes de hogares particulares que les corresponderá asumir en función de su cuota de mercado en dicho periodo.

Por otra parte, de dicho párrafo se deduce que no procede provisión alguna en concepto de estimación de los costes de gestión de los residuos históricos que vayan a ser recogidos y valorizados en un futuro. En consecuencia, al cierre del ejercicio el importe de los pasivos a corto plazo presentados por este concepto en el balance, debieran corresponder, únicamente, a la estimación del importe pendiente de liquidar, en su caso al SIG.

Reconocimiento de la provisión por la gestión (PYNCGAE)

Entendemos que el momento de reconocimiento de los gastos relacionados con la gestión de residuos que señala la interpretación del IFRIC se encuentra en sintonía con lo establecido en el RD 208/2005, la Resolución del ICAC y la consulta del BOICAC 65 antes referida. Asimismo, en la medida en que la obligación derivada de dichos gastos quede pendiente de pago y no sea posible determinar su importe exacto o la fecha exacta en que se cancelará, la contrapartida del citado gasto vendrá constituida por una provisión.

A este respecto, cabe mencionar que la norma sexta de la Resolución del ICAC señala que *la incertidumbre relacionada con la determinación de los pasivos medioambientales no justificará su falta de reconocimiento. Cuando no sea posible realizar una mejor estimación, deberán evaluarse los posibles importes de los gastos futuros esperados y reconocer una provisión por, al menos, el importe mínimo evaluado. Esta información deberá completarse en la memoria indicando, entre otras cuestiones, los motivos excepcionales de esta situación*

Tratamiento contable de las obligaciones derivadas de la gestión de los residuos de aparatos eléctricos y electrónicos (RAEE)

Reconocimiento del importe segregado en factura relativo a la repercusión en el precio del producto de los costes de la gestión de residuos históricos

En principio, la segregación en factura de la repercusión en el precio final de los costes de gestión de los aparatos existentes en el mercado antes del 13 de agosto de 2005 cuando devengan residuos, es una obligación de información, por lo que este importe no debería tratarse de una forma diferente al resto del precio final facturado.

De la lectura del RD 208/2005 se desprende que los costes de reciclado de los residuos, tanto históricos como nuevos, deben ser considerados por los productores como un coste más de fabricación de sus productos, sin que en ningún caso se consideren una “tasa” repercutible de forma directa al consumidor.

En este sentido, en términos generales el importe facturado por este concepto y que, transitoriamente se desglosa en factura de acuerdo con la obligación de información definida por la normativa, deberá ser considerado como un componente más de la cifra de negocios (véase sección sobre Presentación en Pérdidas y Ganancias al término de esta Guía)

Tratamiento contable de las obligaciones derivadas de la gestión de los residuos de aparatos eléctricos y electrónicos (RAEE)

Escenario 2: Residuos nuevos procedentes de hogares particulares

Reconocimiento de la provisión por la gestión (NIIF-UE)

Sistemas integrados de gestión

De acuerdo con lo establecido en el RD los productores podrán agruparse en SIGs para dar cumplimiento a sus compromisos medioambientales. El criterio de reconocimiento contable de los pasivos a constituir dependerá de la naturaleza de la relación entre el productor y el SIG. De esta manera cabría distinguir las siguientes situaciones:

Caso (1):

- Sistemas en los que los productores asociados asumen de forma solidaria el compromiso de financiar, mediante sus contribuciones, la gestión de los residuos, y
- los gastos necesarios para la gestión de los citados residuos se reparten en proporción a su cuota de mercado en cada periodo y en los que, adicionalmente
- no se derivará responsabilidad alguna para el productor en el caso de abandono del mercado en relación con la financiación de los costes de gestión de los aparatos que, habiendo sido puestos por él en el mercado durante la vigencia del contrato, no se hayan transformado aún en residuos.

En este caso nos encontramos ante una problemática similar a la enunciada en el escenario 1 por lo que resultan de aplicación los criterios allí desarrollados. Es decir, el devengo se produce en el momento en el que se realiza la gestión de los residuos, que es cuando el SIG presta su servicio y el cálculo del gasto es función de la participación del productor en el mercado en esa fecha.

Caso (2):

- Sistemas utilizados por los productores para conseguir en la gestión de los residuos un cumplimiento más eficiente de sus compromisos medioambientales, y
- en los que el gasto incurrido en la gestión de los residuos se atribuye a cada productor en función del número de toneladas tratadas, y
- el contrato sólo aplica a aquellos AEE que se conviertan en residuos durante su vigencia, con independencia de cuando se hubiera puesto en el mercado el AEE que genera el residuo, y
- no se asume por el SIG obligación alguna respecto de los AEE puestos en el mercado durante la vigencia del contrato pero que se transformen en residuos cuando el contrato ya no esté en vigor.

En el caso (2) los acuerdos existentes entre los productores y el SIG determinan un nivel de responsabilidad del productor en relación con la financiación de los costes de gestión de los residuos correspondientes a los productos que ha puesto en el mercado, esencialmente similar al de un sistema de gestión individual, siendo por lo tanto necesario estimar los pasivos medioambientales conforme a los mismos criterios de imputación, los cuales se describen en el apartado siguiente.

Determinar ante qué caso concreto nos encontramos, requerirá atender a las cláusulas incluidas en el contrato suscrito entre el productor y el SIG correspondiente. Ha de subrayarse que en este momento, si bien no es posible establecer conclusiones generales y

Tratamiento contable de las obligaciones derivadas de la gestión de los residuos de aparatos eléctricos y electrónicos (RAEE)

que, en todo caso, ha de realizarse dicho análisis específico del contrato de que se trate, sí parece que se da una mayor tendencia hacia casos del tipo (2) que del tipo (1).

Gestión individual

La puesta en el mercado de nuevos aparatos es el hecho pasado que origina el nacimiento de la obligación a los efectos de la NIC 37.14.

Este escenario, introduce dificultades de índole práctico en el cálculo de las provisiones relacionadas con la gestión de los residuos que generarán en el futuro los AEE puestos en el mercado. La provisión que se ha de reconocer en el balance al cierre del ejercicio se obtendrá como estimación del valor actual de la obligación. El cálculo de la misma se ve afectado por las siguientes variables: la secuencia esperada de transformación de los aparatos en residuos, es decir, la estimación de su vida económica, los costes futuros a incurrir en el reciclado y el efecto temporal del dinero.

La determinación del periodo en el que los AEE se convertirán en residuos es posible a partir de la información disponible por parte del productor o sectorial. La estimación del coste de tratamiento por T_m de residuo, si bien podría obtenerse a partir de escandallos determinados de acuerdo con la información disponible de fuentes internas y externas a las que tenga acceso la sociedad, presentará una especial dificultad en un productor que haya optado por autogestionar los residuos frente al productor adscrito a un SIG, ya que no será información de manejo habitual o fácil compilación. Además, la estimación de costes debe tener en cuenta el importe de los mismos en el momento en el que los AEE se conviertan en residuos, siendo en consecuencia necesario considerar el impacto de un mejor uso de la tecnología actual en los costes de gestión futuros, tal y como señala la NIC 37.49.

Una vez estimado, el coste correspondiente a la obligación surgida de las ventas sucesivas de aparatos se reestimarán anualmente y se reconocerá el coste financiero producto de actualizar el valor de la obligación por la tasa de descuento. Asimismo, en la medida en que sea determinable, se reconocerá la pérdida o ganancia generada como diferencia entre el pago efectuado y el valor actual estimado del coste de tratamiento, importe este último por el que se aplica la provisión. En definitiva, el defecto o exceso de provisión que aflora.

Reconocimiento de la provisión por la gestión (PYNCGAE)

De acuerdo con la consulta nº 2 del BOICAC 65 el gasto en que incurra el productor a través de su participación en un SIG de AEE, por el servicio que presta el SIG a cada empresa adherida, debe registrarse en sintonía con el criterio recogido en la consulta nº 9 del BOICAC 38 sobre el tratamiento contable aplicable a las aportaciones que realizan los envasadores y otros agentes económicos a la sociedad encargada de la gestión del sistema integrado de gestión de residuos de embalajes y envases usados (Ecoembes). Entendemos que este tratamiento contable es aplicable a una situación como la descrita en el caso (1) antes indicado.

De no darse el caso (1), el criterio aplicable será el expuesto en el apartado anterior bajo NIIF-UE para el caso (2) o el caso de gestión individual. Es decir, el productor debe dotar una provisión desde el momento de la venta de los productos. Por otra parte, conforme a la norma sexta de la Resolución del ICAC sobre aspectos medioambientales “*cuando no sea posible realizar una mejor estimación, deberán evaluarse los posibles importes de los gastos futuros esperados y reconocer una provisión por, al menos, el importe mínimo evaluado. Esta información deberá completarse en la memoria indicando, entre otras cuestiones, los motivos excepcionales de esta situación*”.

Tratamiento contable de las obligaciones derivadas de la gestión de los residuos de aparatos eléctricos y electrónicos (RAEE)

Otros aspectos: Presentación en pérdidas y ganancias (NIIF-UE y PYNCGAE)

La consulta nº 2 del BOICAC 65 establece, en relación con las cantidades facturadas a clientes por el productor partícipe en un SIG, que se han de mantener los criterios generales sobre el registro contable de las ventas. Estas cantidades se registrarán, en consecuencia, como mayor importe de la cifra de negocios, dado que:

- La responsabilidad legal del tratamiento de los residuos reside en el productor, independientemente de que organice su ejercicio a través de la vinculación a un SIG.
- El productor tiene potestad para fijar el precio facturado al cliente final por la gestión del residuo (potestad que puede verse limitada por las condiciones del mercado, pero no por el SIG).
- El productor soporta el riesgo de crédito relativo al cobro del importe facturado por la gestión.

Este tratamiento considera la asunción por el productor del coste de tratamiento de los residuos como un componente más de su estructura de costes. Ello sin perjuicio de la posible repercusión, parcial o total, de ese importe al comprador que adquiere un aparato nuevo. Conviene recordar en este sentido que el coste relacionado con la gestión de los residuos históricos debe mostrarse de forma separada en las facturas emitidas (Disposición transitoria única del RD 208/2005), mientras que la presentación separada de la cantidad correspondiente a la gestión de los residuos nuevos no está permitida (RD 208/2005, art. 7.1).
